

Incidencia fiscal del nuevo criterio del Tribunal Supremo sobre la deducción de las retribuciones de los administradores con funciones ejecutivas

[Análisis de la STS de 26 de febrero de 2018, rec. núm. 3574/2017](#)

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

El Tribunal Supremo, en una reciente sentencia, ha abordado de nuevo una cuestión largamente debatida. Se trata, básicamente, de determinar si, desde una perspectiva mercantil, las retribuciones que los administradores perciben por el desarrollo de funciones ejecutivas deben estar recogidas en los estatutos de la compañía y ser aprobadas por la junta general o si, por el contrario, basta con que se ajusten a lo dispuesto por el artículo 249 del TRLSC.

Pues bien, la respuesta a esta cuestión tiene también implicaciones fiscales relevantes, en las que hemos centrado este comentario, ya que, como se ha señalado doctrinal y jurisprudencialmente de forma reiterada, las retribuciones de los administradores han de ajustarse a los requisitos legales establecidos por la normativa mercantil para que puedan considerarse gastos deducibles a efectos del impuesto sobre sociedades.

I. SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 26 de febrero de 2018 (rec. núm. 3574/2017 –NCJ063041–), resuelve un recurso de casación interpuesto contra la Sentencia 295/2017, de 30 de junio (rec. núm. 254/2016 –NCJ063218–), dictada en grado de apelación por la Audiencia Provincial de Barcelona. Tal y como expondremos seguidamente, el objeto último de la misma radica en interpretar una cuestión largamente debatida tanto en el ámbito mercantil como, por la conexión que el tema guarda con este, en el plano fiscal.

En síntesis, la cuestión se centra en determinar si la reserva estatutaria a la que alude el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) –que en su redacción vigente recoge la gratuidad del cargo de administrador a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario, debiendo entonces determinarse el sistema de remuneración que se utilizará– resulta también aplicable a las retribuciones que dichos administradores puedan percibir cuando, además de realizar funciones deliberativas o políticas, desempeñan también labores ejecutivas en la compañía.

Como veremos, el Tribunal Supremo ha dado una respuesta afirmativa a dicha cuestión, en contra de la interpretación que mayoritariamente se defendió tras la modificación del TRLSC operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre. De ese modo, habrá de entenderse ahora que lo dispuesto en el artículo 249 del TRLSC –estableciendo para esos supuestos la necesidad de celebrar un contrato entre el administrador y la sociedad en el que, con los requisitos allí establecidos, se detallan todos los conceptos por los que aquel puede obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas– es solo una especificación legal prevista para los administradores con funciones ejecutivas, pero no es óbice para la aplicación, también en estos casos, del tenor literal del citado artículo 217, extremo que lleva a exigir la referida reserva estatutaria también respecto de esa clase de retribuciones.

De acuerdo con lo anterior, y dada la incidencia que, según veremos, tiene la normativa mercantil sobre la fiscal en esta cuestión, el cambio de criterio del Tribunal Supremo tendrá consecuencias también en este ámbito.

II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Para analizar la doctrina que el Tribunal Supremo mantiene en la sentencia objeto de este comentario, comenzaremos por señalar cuáles fueron los criterios que la Audiencia Provincial de Barcelona esgrimió en el fallo objeto de recurso que ahora el Alto Tribunal casa y anula, argumentos aquellos que, básicamente, reproducían las afirmaciones de la Resolución de la Direc-

ción General de los Registros y del Notariado (DGRN) de 17 de junio de 2016, en las que, a su vez, se sustentaba la opinión mayoritaria hasta ahora defendida por la doctrina y jurisprudencia tras la citada modificación de la que fue objeto el TRLSC en 2014. Pues bien, de entre los argumentos manejados por la sentencia ahora anulada, destacamos los siguientes:

- Conceptualmente, deben separarse dos tipos de retribuciones para los administradores. De una parte, la que perciben por las funciones inherentes a su cargo y, de otra, los rendimientos que pueden obtener por el desempeño de labores ajenas al mismo.
- Es la retribución de las funciones inherentes al cargo de consejero –esto es, aquellas que se reducen a la llamada función deliberativa (función de estrategia y control que se desarrolla como miembro deliberante del colegio de administradores)– las que deben regularse en estatutos ajustándose al artículo 217 del TRLSC. Por el contrario, la función ejecutiva (la función de gestión ordinaria que se desarrolla individualmente mediante la delegación orgánica o en su caso contractual de facultades ejecutivas) no es una función inherente al cargo de «consejero» como tal y, por tanto, su retribución no es propio que conste en los estatutos, sino en el contrato de administración que ha de suscribir el pleno del consejo con el consejero, al que alude el artículo 249 del TRLSC.
- De acuerdo con lo anterior, la gratuidad del cargo de administrador recogida en los estatutos no impide que puedan remunerarse las funciones ejecutivas de los administradores, a las que no resulta aplicable el tenor literal del primero de los preceptos que se cita en el apartado anterior.

Pues bien, como ya se ha adelantado, diferentes son las conclusiones a las que ahora llega el Tribunal Supremo, de cuya argumentación extraemos las siguientes:

- El artículo 217 del TRLSC no distingue entre distintas categorías de administradores o formas del órgano de administración. En concreto, cuando se trata de un consejo de administración, no distingue entre consejeros ejecutivos y no ejecutivos, lo que lleva a entender la exigencia de constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador y del sistema de remuneración, para todo cargo de administrador, y no exclusivamente para una categoría de ellos.
- La referencia que dicho precepto hace a la expresión «administradores en su condición de tales» no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas. De otra forma no se entendería que la mayor parte de los conceptos retributivos del sistema de remuneración que establece el artículo 217.2 del TRLSC sean los propios de estos consejeros delegados o ejecutivos, desarrollándose algunos de ellos (participación en beneficios y remuneración en acciones) en los artículos 218 y 219 del mismo cuerpo legal.

- Siendo la remuneración de los consejeros delegados o ejecutivos la más importante entre los distintos consejeros, no tiene razón de ser que escapen a la exigencia de previsión estatutaria y a cualquier intervención de la junta general en la fijación de su cuantía máxima, y, que, además, los criterios establecidos en el artículo 217.4 del TRLSC no le sean aplicables, ya que la mayoría de estos criterios solo cobran verdadera trascendencia práctica si se aplican a las remuneraciones de los consejeros delegados o ejecutivos.
- Sostener lo contrario puede comprometer seriamente la transparencia en la retribución del consejero ejecutivo y afectar negativamente a los derechos de los socios, especialmente del socio minoritario, en las sociedades no cotizadas, a las que expresamente se refiere la sentencia, por la severa restricción de la importancia del papel jugado por la junta general.

Sobre la base de todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que la relación entre el artículo 217 del TRLSC (y su desarrollo por los arts. 218 y 219) y el artículo 249 del TRLSC no es de alternatividad, como sostienen la sentencia recurrida y la DGRN –entendiendo que la retribución de los administradores que no sean consejeros delegados o ejecutivos se rige por el primer grupo de preceptos, mientras que la percibida por quienes tengan dicha condición se regula exclusivamente por el art. 249 TRLSC–. Por el contrario, dichos preceptos deben aplicarse de forma cumulativa, entendiéndose así que este último precepto contiene únicamente las especialidades que son aplicables a los consejeros delegados o ejecutivos, que deberán firmar un contrato con la sociedad con los requisitos en él establecidos, pero sin que ello implique que su contenido quede al margen del referido «marco estatutario» y del importe máximo anual de las retribuciones de los administradores que ha de fijarse por acuerdo de la junta general, tal y como establece la ley.

III. COMENTARIO CRÍTICO

A la vista de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo es obvio que, si no lo han hecho ya, las sociedades afectadas por este fallo deberán revisar y, en su caso, modificar su regulación interna para adaptarse a los dictados del mismo. Sin embargo, tal y como ya adelantamos, interesa aquí reparar en las consecuencias que de esta sentencia pueden derivarse en otro sector del ordenamiento jurídico en el que, además del mercantil, esta cuestión tiene una incidencia crucial, esto es, el ámbito fiscal. Y ello, concretamente, a efectos de determinar la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de las retribuciones que los administradores pueden percibir tanto por sus funciones políticas, deliberativas y de decisión, como por la realización de funciones ejecutivas y de gestión empresarial.

Como es sabido, esta cuestión no ha estado exenta de polémica ni antes ni después de la modificación del TRLSC y de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, reguladora del impuesto sobre sociedades, suscitando controversias que se han ido resolviendo fundamentalmente por vía doctrinal y jurisprudencial.

En ese sentido, con carácter previo a dichos cambios normativos, fue el Tribunal Supremo el que, a partir de la doctrina fijada en sus Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (recs. núms. 2578/2004 –NFJ030830– y 3991/2004 –NFJ030831–), sentó los criterios de deducibilidad de estas retribuciones a efectos del impuesto sobre sociedades, requisitos que fueron asumidos, y en algunos aspectos perfilados, tanto por la jurisprudencia posterior como por la doctrina administrativa. Pues bien, de dichos pronunciamientos podía deducirse, aplicando la doctrina o teoría del vínculo, que tanto las retribuciones que los administradores obtuvieran por el desempeño de labores propias de su cargo, como aquellas que pudieran percibir por el desarrollo de funciones ejecutivas de alta dirección, habrían de contar con la correspondiente cobertura estatutaria para poder ser considerados como gastos deducibles por la entidad pagadora, interpretando así en sentido amplio los términos del artículo 217 del TRLSC.

Sin embargo, la entrada en vigor de la actual Ley del impuesto sobre sociedades provocó que mayoritariamente se desechara tal conclusión a efectos tributarios, ya que el artículo 15 e) del citado texto legal excluye expresamente del ámbito de los gastos no deducibles debidos a donativos y liberalidades a «las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad». De ese modo, excluidas tales remuneraciones del ámbito de las liberalidades y, por tanto, del catálogo de gastos no deducibles, las retribuciones de los administradores percibidas por el desempeño de funciones ejecutivas se entendieron de forma mayoritaria como gastos deducibles, aun cuando aquellas no estuviesen previstas en los estatutos de la entidad.

Esta conclusión resultaba acorde con la interpretación que, desde la perspectiva mercantil, se sostenía por un amplio sector doctrinal y jurisprudencial sobre la interpretación de los artículos 217 y 249 del TRLSC, posición de la que se hizo eco la Audiencia Provincial de Barcelona en la sentencia que ahora casa y anula el Tribunal Supremo. Así, en el fallo recurrido, tal y como ya hemos expuesto, se defendió que las modificaciones realizadas sobre los preceptos aludidos conducían a entender que solo las retribuciones derivadas del desempeño de las funciones que son propias de la condición de un administrador debían sujetarse a la previsión estatutaria a la que se refiere el artículo 217 de dicho texto legal. Por el contrario, aquellos rendimientos que un administrador pudiera obtener por el desempeño de funciones ejecutivas habrían de someterse a lo dispuesto por el artículo 249 del TRLSC y, por tanto, no sería preceptivo que los mismos se recogiesen en los estatutos de la entidad.

Continuando con la cuestión en el ámbito fiscal, ha de destacarse también que las conclusiones expuestas en torno a la deducibilidad del conjunto de las retribuciones mencionadas no resultaban alteradas por el hecho de que el artículo 15 de la Ley 27/2014 recogiese, esta vez en su apartado f), la exclusión expresa de la consideración de gastos deducibles respecto de los derivados de actuaciones «contrarias al ordenamiento jurídico». Nótese, en ese sentido, que la consideración como gastos deducibles de las retribuciones no previstas estatutariamente que los administradores pudieran percibir por el desarrollo de funciones ejecutivas no contravenía el «ordenamiento jurídico», concretado, en este caso, en los requisitos legales establecidos por la legislación mercantil, tal y como estos se interpretaron mayoritariamente en ese ámbito.

Pues bien, precisamente sobre la base de este último argumento –objeto de reiteradas manifestaciones jurisprudenciales y doctrinales advirtiendo de la necesidad de que las retribuciones de los administradores deban ajustarse a los requisitos legales establecidos en la legislación mercantil para poder deducirse–, las conclusiones que hasta ahora se habían defendido en torno al tema objeto de análisis han de modificarse a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo objeto de este comentario.

En su fallo, como ya hemos comentado, el Alto Tribunal entiende ahora que la previsión estatutaria a la que alude el artículo 217 del citado texto legal –cuya aplicación es cumulativa con el art. 249, y no alternativa– es exigible tanto en lo que se refiere al carácter retribuido del cargo de administrador, como al sistema de remuneración relativo a todos los administradores, sean o no consejeros delegados o ejecutivos, extremo que implicará la necesidad de tener en cuenta la totalidad de tales retribuciones a efectos de respetar el importe máximo anual de la remuneración del conjunto de los consejeros que debe ser aprobado por la junta general.

Interpretada de ese modo la legislación mercantil, la incidencia del tenor literal del artículo 15 f) de la Ley del impuesto sobre sociedades sobre el tema que nos ocupa obliga a replantear la cuestión también desde la perspectiva fiscal, de forma que parece que habrán de considerarse no deducibles aquellas retribuciones por funciones ejecutivas que los administradores puedan percibir sin la, ahora necesaria, reserva estatutaria.

En este contexto ha de plantearse cuáles son los efectos que, desde un punto de vista temporal, han de atribuirse a la sentencia del Tribunal Supremo ya que, si los mismos no son únicamente prospectivos, el fallo puede afectar a situaciones que, en relación con el supuesto de hecho comentado, se hayan generado con carácter previo al mismo. Ante la situación de inseguridad jurídica que ello puede provocar, sería deseable una manifestación expresa por parte de la Administración tributaria en la que, además de clarificarse cuáles son los requisitos exigidos a efectos tributarios para que puedan deducirse los rendimientos objeto de controversia, se aclarasen las consecuencias jurídicas que esta sentencia puede desencadenar respecto de quienes cumplieron con sus obligaciones tributarias basándose en el criterio que, al respecto, habían manifestado tanto la Administración como los tribunales de justicia. A esos efectos no puede menos que invocarse el papel que deben jugar los principios de seguridad jurídica y confianza legítima en los casos en los que la actuación de los administrados haya respondido a las expectativas generadas, en concreto, tanto por la Dirección General de Tributos como por los tribunales de justicia con carácter previo a la sentencia aquí comentada, y ello en cuanto interpretaban el tenor literal de los aludidos apartados del artículo 15 de la Ley del impuesto sobre sociedades en relación con la cuestión aquí debatida.