

La deducción fiscal de la retribución de los administradores de sociedades mercantiles (II)

Eduardo Barrachina Juan

Magistrado por oposición de lo Contencioso-Administrativo. Tribunal Superior de Justicia de Catalunya.

Como se dijo en la primera parte del estudio sobre las retribuciones de los administradores de sociedades mercantiles, a efectos de su posible deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, se pueden aplicar tres clases de normas, las tributarias, mercantiles y laborales.

El artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas dispone con carácter general que *“la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos”,* y que *“cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.”*¹

En el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13 de noviembre de 2008, los estatutos sociales fueron aprobados por Junta General Extraordinaria,² y es aquí donde debe analizarse su contenido a los efectos de si tal previsión cumplen los requisitos necesarios para que, en atención a la legislación mercantil y fiscal, puedan considerarse dichas retribuciones con la consideración legal de deducibles.

GASTO OBLIGATORIO DEDUCIBLE Y ESTATUTARIO

Como principio general, para que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituya un gasto deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es preciso que pueda calificarse como un gasto obligatorio y, por lo tanto necesario, para obtener los rendimientos de la sociedad, dado que las meras liberalidades no pueden ser objeto de deducción.³

Sobre este aspecto, podría considerarse que, para que pueda considerarse como un gasto obligatorio, la remuneración de los administradores de la sociedad debería estar fijada necesariamente en los estatutos de ésta. No obstante, también se ha defendido que conforme a la literalidad del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades,⁴ para que dichas retribuciones sean deducibles no es preciso que estén recogidas en los estatutos, sino que basta con que hayan sido aprobadas por el órgano competente, que no sería otro que la Junta General.⁵

Pero conforme ya ha expresado el Tribunal Supremo a efectos tributarios, para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad.⁶

La fundamentación de la anterior exigencia de que la determinación de los honorarios de los administradores deba quedar inexcusablemente fijada en los estatutos sociales, se encuentra en la legislación tanto fiscal como mercantil, como se ha indicado anteriormente, y dentro de esta rama del Derecho, se deben considerar el artículo 9 y 130 de la Ley de Sociedades Anónimas, que resultan de aplicación por dos razones:

En primer lugar, porque estas últimas normas reclaman la intervención de los estatutos en cualquier caso, y, como se desprende de la aplicación de la normativa fiscal, los pagos que tienen lugar en forma de participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, es sólo uno de los sistemas posibles de remuneración a los miembros del Consejo de Administración.

En segundo lugar, porque, el Tribunal Supremo ha negado la posibilidad de que sea la Junta General la que fije las retribuciones de los administradores, con fundamento en la necesidad de respetar la norma mercantil, sin expresión de dicho acuerdo de forma clara y cuantitativa en los respectivos estatutos sociales.⁷

Por lo tanto, la Junta de accionistas no es competente para regular la retribución de los administradores, si nada es-

tablecen los estatutos, debiéndose aprobar la consiguiente modificación de los mismos para que el cargo sea retribuido.⁸ Ello tiene su fundamento en la preceptiva necesidad de respetar la legislación mercantil.

No obstante, también se debe tener en cuenta que a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales.

El protagonismo que la Ley de Sociedades Anónimas reclama de los estatutos sociales, en este concreto punto, según ha venido afirmando la Dirección General de Registros y del Notariado, está en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros.⁹

Incluso se puede afirmar que desde un punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración y no cualquier otra, es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no total o parcialmente como una liberalidad.

Por lo tanto no puede cuestionarse la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los estatutos de la sociedad, para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles.

FECHA DE LA OBLIGATORIEDAD

En consecuencia, la siguiente cuestión es la referente a cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ello, debe considerarse obligatoria.

En este aspecto concreto, se ha venido a sostener que basta con señalar en los estatutos la modalidad de retribución, y que esta exigencia se cumple estableciendo incluso un sistema mixto en virtud del cual los administradores percibirán una asignación fija y una participación en los beneficios con un límite del 10 por 100.

Por el contrario, también se ha afirmado que cuando ni los estatutos sociales establecen claramente el sistema de retribución, precisamente cuando la participación en beneficios aparece como una mera posibilidad, y se contiene una simple referencia a la asignación fija, se tendría que expresar en qué concepto se satisface dicha asignación. Así pues, no es suficiente con establecer un límite máximo a la participación en los beneficios, sino que debe especificarse en cada caso el porcentaje concreto.

Por lo tanto para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal 21 de abril de 2005, *“la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto» en el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas.*¹⁰

Se debe insistir en que no sólo es necesario que en los estatutos sociales conste claramente la cuantificación de las retribuciones de los administradores de la sociedad mercantil, sino que esta fijación debe ser clara y cierta, es decir, sin que deje lugar a dudas o interpretaciones para su determinación. Para ello es preciso que se cumplan, al menos, los requisitos que se especifican a continuación.

REQUISITOS

El primero de ellos¹¹ es que los estatutos sociales han de precisar el concreto sistema retributivo, de manera que no puede considerarse suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento.¹²

Los estatutos sociales no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar, de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria.¹³ Por ello, aunque las sociedades anónimas pueden optar por dife-

rentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se adopte, tanto por lo que se refiere a una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores, ésta debe quedar reflejada de forma clara y cierta en los estatutos de la sociedad mercantil. Ahora bien, es evidente que con la mera designación en los estatutos de la forma de retribución no se cumple el mandato legal.

Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, tampoco sería suficiente con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos.¹⁴

Incluso con fundamento en la legislación mercantil también se ha llegado a afirmar que no es suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución, sin indicar cuál será el contenido de ésta¹⁵ y que la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base, porque, en otro caso la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar tanto en perjuicio de los administradores, como de los propios accionistas, especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores.

En tercer lugar, para que pueda sostenerse que los estatutos sociales establecen la retribución de los administradores con certeza, en los términos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en interpretación de la legislación mercantil, máxime, cuando ésta consista en una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el *quantum* de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía.

Es evidente que sólo de este modo puede afirmarse que la retribución satisfecha a los administradores, y no otra de magnitud inferior o superior, viene exigida por los estatutos sociales y, por tanto, cumple con este requisito imprescindible y de este modo poder considerar que el gasto es verdaderamente necesario para la obtención de los rendimientos de la sociedad.¹⁶

NOTAS

- 1 En la línea del anterior artículo 9 de la Ley de Sociedades Anónimas, donde se disponía que “en los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar el «sistema de su retribución» de los administradores, si la tuvieren. En el mismo sentido se debe recordar el artículo 124.3 del Reglamento del Registro Mercantil, donde después reiterar el mandato del precepto anterior, especifica que, en el caso de las sociedades anónimas salvo disposición contraria de los estatutos, la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos.
- 2 En una de los artículos de dichos Estatutos Sociales, se expresaba lo siguiente: “La retribución de los Administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley. En todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detrída en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente».
- 3 Ver sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2008 en relación con el vigente artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- 4 Que en este concreto punto sería más flexible que el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas.
- 5 Sobre este aspecto, también se ha llegado a decir que las normas mercantiles no resultan aplicables en este ámbito y, en todo caso, que no está justificado que estas retribuciones tengan que estar predeterminadas en los estatutos, ni siquiera por acuerdo de la Junta General, tanto ordinaria como extraordinaria.
- 6 Ver sentencias de 17 de octubre 2006, 8 noviembre 2008 y 13 de noviembre 2008, entre otras.
En la sentencia de 17 de octubre de 2006 se dice lo siguiente: “a la vista de lo dispuesto en los artículos 9 y 130 de la Ley de Sociedades Anónima., antes transcritos, la retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el artículo 66.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995 al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.
Esta doctrina se vuelve a reiterar en el fundamento de derecho tercero de la sentencia de 6 de febrero de 2008.
- 7 En la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2006 se permite la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las participaciones en beneficios de los administradores que estén, bien fijadas en los estatutos, bien acordadas por el órgano competente, porque “aunque una primera lectura del precepto fiscal parece admitir un sistema alternativo para que las retribuciones sean gasto deducible, pues declaraba deducibles a las participaciones de los administradores, siempre que sean obligatorias por precepto

estatutario, y en forma disyuntiva se admite también la deducción cuando la participación esté acordada por órgano competente, que en el caso de las sociedades de capital es la Junta General, el respeto a la ley mercantil, que impide a la Junta General retribuir a los administradores al margen de lo dispuesto en los estatutos, nos lleva a interpretar que cuando la Ley y Reglamento se referían a “órgano competente”, estaban pensando en entidades distintas de las reguladas por la Ley de Sociedades Anónimas»

Esta doctrina también se reitera en la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2008.

- 8 En definitiva, se añade en la sentencia del Tribunal Supremo anteriormente citada de 6 de febrero de 2008, que “no cabe compartir las tesis de quienes mantienen «que la norma tributaria es más flexible a la hora de recoger la fuente u origen de la atribución de las participaciones en los beneficios, estimándose, en cambio, que el criterio acertado es el de la sentencia que se impugna, debiéndose concluir que cuando el sujeto pasivo es una sociedad anónima sólo es posible la deducción fiscal si la participación en los beneficios es obligatoria por precepto estatutario.”
- 9 Ver resoluciones de la Dirección General de Registros de 18 de febrero de 1991, 26 de julio de 1991 y 5 de septiembre del mismo año.
- 10 Ver también la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 12 de enero de 2007 y la sentencia de la Sala Tercera de 6 de febrero de 2008, donde claramente se dice que “no se pueden modificar por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los estatutos sociales en Junta General.” Esta doctrina también se refleja en sentencias de 21 de abril de 2008, de 12 de enero de 2007, y de 6 de febrero de 2008
- 11 Ver sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 2005.
- 12 Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 18 de febrero de 1991, 26 de julio 1991 y sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2007, así como la sentencia también del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2008.
- 13 Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo, 4 de octubre de 1991 y también la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2008.
La Dirección General de los Registros, en interpretación del artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas, ha dicho, en resolución de 20 de febrero de 1991, que cuando se prevea retribución para los administradores, los estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa.
En el mismo sentido se afirma en la resolución de 26 de julio de 1991 que no es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento.
En la resolución de 17 de febrero de 1992 se afirma también que lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales
- 14 Así lo ha dicho el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 octubre de 2006 y también en la de 6 de febrero de 2008, donde se afirma que cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones.
- 15 Ver resolución de 20 de febrero de 1992 de la Dirección General de los Registros.
- 16 Sobre este aspecto la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2008, afirma lo siguiente: “la Junta podría asignar a los Consejeros una retribución fija anual cuya cuantía sería asignada por la propia Junta General Ordinaria de Accionistas de cada año, y que la misma Junta podría discrecionalmente asignar a los administradores una participación en los beneficios disponibles que no excedería del 12 por 100, concluimos que en dicho supuesto ni la retribución estaba fijada en los estatutos, ni se determinaba en ellos, de una forma concreta la participación en beneficios, ni existía obligatoriedad, sino que todo quedaba al arbitrio de la Junta General la cursiva es nuestra.”