

Incidencia fiscal de la reciente doctrina de la DGRN sobre las retribuciones de los consejeros ejecutivos

Mariana Díaz-Moro Paraja

Asociada senior del Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Análisis de la incidencia fiscal que podría derivarse de dos recientes Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado sobre la reserva estatutaria de las retribuciones percibidas por los consejeros con funciones ejecutivas.

1. Consideraciones introductorias.

Como es sabido, la cuestión relativa a la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de las retribuciones que pueden percibir los administradores con funciones ejecutivas ha estado rodeada de importante controversia en torno a la cual, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (rec. núm 3574/2017), supuso un hito importante. En síntesis, el Tribunal entendió que la reserva estatutaria a la que alude el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) —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 —retribuciones éstas que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 249 LSC, han de tener reflejo en el contrato que debe celebrarse entre la sociedad y los administradores con funciones ejecutivas—. Así pues, el Tribunal concluyó que la relación entre el artículo 217 LSC (y su desarrollo

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

por los arts. 218 y 219) y el artículo 249 LSC, no es de alternatividad —como sostenían tanto la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que se recurrió en casación, como la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN)—, sino que dichos preceptos deben aplicarse de forma cumulativa. Consideró así el Alto Tribunal que ese 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.

En ese contexto, y dada la incidencia que la normativa mercantil tiene sobre la fiscal en esta cuestión, dicho fallo propició que en el ámbito tributario se aconsejase mayoritariamente adaptar los sistemas retributivos de las sociedades no cotizadas a las nuevas exigencias derivadas de la citada sentencia revisando, si fuera necesario, estatutos sociales, acuerdos de la junta general y contratos formalizados con consejeros ejecutivos, todo ello para evitar que desde la Administración tributaria pudiera cuestionarse la deducibilidad de tales retribuciones.

2. La reciente doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

La referida sentencia del Tribunal Supremo ha suscitado abundantes críticas, muchas de ellas focalizadas en el carácter aislado de un fallo que, además, se limitó a resolver un supuesto muy concreto, relativo a la negativa a inscribir una cláusula de retribución que, tras establecer el carácter gratuito del cargo de administrador, permitía al consejo aprobar «la remuneración que tenga por conveniente a los consejeros ejecutivos por el ejercicio de las funciones ejecutivas que se les recomienden, sin acuerdo de junta ni necesidad de precisión estatutaria alguna de mayor precisión del concepto o conceptos remuneratorios». Así pues, dicha cláusula excluía cualquier reserva estatutaria así como la competencia de la junta general en relación con la remuneración de los consejeros ejecutivos.

Pues bien, a esos extremos hacen también referencia las recientes resoluciones de la DGRN, de 31 de octubre y 8 de noviembre de 2018, en las que se apunta la diferencia que existe entre la negativa de inscripción de la que traía causa la sentencia del Tribunal Supremo y los casos ahora analizados por el centro directivo. Así, por ejemplo, en la primera de dichas resoluciones el registrador había rechazado la inscripción de dos párrafos de un precepto estatutario alegando que no establecían el sistema o sistemas de retribución de los consejeros ejecutivos. Sin embargo, la Dirección General, teniendo en cuenta que en ellos se prevé que los consejeros ejecutivos tendrán derecho a percibir las retribuciones adicionales que correspondan por el desempeño de funciones ejecutivas (párrafo tercero) y se reproducen sustancialmente los requisitos establecidos en los apartados 3 y 4 del artículo 249 LSC (párrafo cuarto), estima que el mutismo alegado por el registrador no existe. Por ello, y aun cuando pueda entenderse que los criterios retributivos que tratan de inscribirse puedan no coincidir con los percibidos como usuales en la práctica, la Dirección General invoca la flexibilidad a la que hacía referencia la Sentencia del Tribunal Supremo en relación con la necesidad de constancia estatutaria

—permitiendo «adecuar las retribuciones de los consejeros delegados o ejecutivos a las cambiantes exigencias de las propias sociedades y del tráfico económico en general»—, para considerar inscribibles los controvertidos párrafos.

De este modo la Dirección General, sin desconocer la reserva estatutaria de los conceptos por los que vaya a retribuirse a los consejeros ejecutivos, admite que los estatutos se remitan a los contratos en cuanto a la concreción de los detalles de las partidas retributivas previstas.

3. Incidencia de la doctrina de la DGRN en el ámbito fiscal.

Sin desconocer que las aludidas resoluciones de la Dirección General puedan haber ayudado a matizar el criterio vertido por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de febrero de 2018, avalando la flexibilidad de la que ya hablaba ésta, consideramos que tampoco de ellas cabe extraer conclusiones seguras sobre el contenido exacto de la aludida reserva estatutaria.

Por ese motivo, y ya en relación con las implicaciones fiscales de este tema, no parece que pueda aconsejarse más que una actitud prudente al respecto. Así, en términos generales, consideramos que la misma podría traducirse en el entendimiento de que los estatutos recojan los conceptos retributivos de los consejeros ejecutivos que pueden ser trasladados a los contratos, de forma que una vez que la Junta General determine el máximo de retribución que podrán percibir los consejeros ejecutivos, será el Consejo quién precisará la distribución entre ellos ajustándose a las partidas previstas en los estatutos.

En ese contexto, y en tanto no se elimine por parte del legislador la inseguridad jurídica que sigue rodeando a esta cuestión, no parece que la Administración tributaria pueda cuestionar el carácter deducible de las retribuciones de los consejeros ejecutivos si éstas se ajustan a las condiciones referidas en el párrafo anterior.