

Como queda la retribución de los administradores tras la reforma fiscal. ¿Gasto deducible?

Con la última reforma fiscal, 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, serán deducibles, siempre y cuando se cumplan el resto de requisitos. Tras la aprobación de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el marco de la reforma fiscal, y la reciente Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, debemos tener presente que se incorporan cambios relevantes en relación a la retribución de los administradores. Veamos un pequeño análisis de lo que había establecido antes de la entrada en vigor de la reforma fiscal y como ha quedado este tema a partir de la misma. Antes de la reforma 2015 El tratamiento fiscal de la retribución de los administradores ha generado amplias discusiones. Esta conflictividad ha sido especialmente intensa en los supuestos en los que el alto directivo se incorpora al órgano de administración, dado que la deducibilidad fiscal de las retribuciones percibidas se ha condicionado a la existencia de la conveniente cobertura estatutaria. El Tribunal Supremo (TS), en sentencias de fecha 8 y 13 de noviembre de 2008, fijó una serie de criterios para admitir la deducibilidad de estas retribuciones que no siempre se cumplían. El TS en estas sentencias consideró que: - Sin previsión estatutaria de retribución, el gasto derivado de la retribución de administradores no es deducible. - Si el cargo es retribuido los estatutos deben determinar exactamente la retribución. - Las labores de dirección de la empresa y de administrador no se pueden escindir a efectos contractuales. Es decir, un alto directivo no puede ser a la vez administrador, sino que la relación de administrador subsume a la de alto directivo (gerentes, consejeros delegados, etc.). Ante esta situación, la Dirección General de Tributos (DGT) emitió un informe de fecha 12 de febrero de 2009 para determinar la aplicabilidad de esta jurisprudencia, recaída con la antigua Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la normativa vigente en aquel momento. Para la DGT lo relevante era la fijación estatutaria de la retribución, aunque no se cumpliera de manera escrupulosa con la legalidad mercantil. Sin embargo, parece que para evitar cualquier controversia lo más correcto era adecuarse a la legalidad mercantil. Esta cuestión se ha visto afectada por las modificaciones normativas que se han producido con posterioridad. Así, la aprobación del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (mediante el Real Decreto Legislativo 1/2010) supuso una modificación, vigente actualmente, al establecer tanto para sociedades anónimas como para sociedades de responsabilidad limitada, que "El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución". Con esta redacción, que no exige una determinación tan específica de la remuneración sino del sistema, se supera la tesis o teoría acuñada por el Tribunal Supremo. Adicionalmente la reciente Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, también incorpora cambios relevantes en la retribución de los administradores, como veremos más adelante. Recientemente, el TS también ha tenido ocasión de pronunciarse en diversas ocasiones sobre esta materia. Así, por ejemplo en la sentencia de 2 de enero de 2014, que resume la posición del TS en esta materia y desautoriza la conclusión de la DGT. En dicha sentencia se establece que "(?) que la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores se rigen por dichas normas, lo que comporta que la entrada en vigor de la Ley 43/95 del SI no operase, en lo sustancial, modificación alguna en lo referente al régimen fiscal de las retribuciones de los Administradores, que es la tesis de fondo que en el recurso que analizamos se sostiene. La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesariedad" del gasto como a veces se pretende, sino en su "legalidad", que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes. Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil?". **Resumiendo.** La actuación antes de la modificación de la nueva Ley 27/2014 del IS sería la siguiente: - Si los estatutos establecen que el cargo es gratuito, el gasto no es deducible. - Si los estatutos establecen que el cargo es retribuido de una forma acorde a la normativa mercantil, el gasto es deducible. - Si un alto directivo se ha incorporado al órgano de administración la deducibilidad del gasto de las cantidades percibidas se condiciona a que las mismas tengan cobertura estatutaria. Si no se cumple este requisito el importe de la retribución se califica como una liberalidad. - Si se perciben honorarios profesionales, por funciones distintas del cargo de administración, su deducibilidad será independiente de los importes recibidos, en su caso, por la condición de administrador. Si se perciben importes derivados de unas labores que no se califiquen como de administración, debería ser deducible. Así, lo ha manifestado la DGT en múltiples resoluciones, como la V0441-14 de 18 de febrero. Situación actual tras la reforma fiscal del IS por la nueva Ley 27/2014 El artículo 15.e) de la nueva Ley 27/2014 del IS establece que no se considerarán donativos y liberalidades, y

por lo tanto, si cumplen el resto de requisitos **podrán deducirse, 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.** Paralelamente a esta previsión no se puede ignorar que también se ha incorporado una nueva letra f) al artículo 15 de la nueva Ley del IS en la que se considera **no deducible los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**, y que el nuevo artículo 18.2.b) considera personas o entidades vinculadas entre otras, ¿una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones?. Con relación a la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídica, también debe ponerse en relación con las modificaciones que la reciente Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para la mejora del gobierno corporativo, introduce en la regulación de la remuneración de los administradores en su condición de tales y de la necesaria aprobación por el consejo de administración de los contratos que atribuyan funciones ejecutivas. La no observancia de las exigencias contenidas en dicha LSC podría provocar una situación contemplada en la letra f) del artículo 15 de la nueva Ley del IS y plantear la duda sobre qué norma prevalece en relación a las retribuciones por el ejercicio de funciones ejecutivas, es decir, la letra e) que permite su deducibilidad o la letra f) que la niega.

Recordemos las principales novedades que introduce la Ley 31/2014 en la LSC con relación a la retribución de los administradores:

- Se atribuye a la Junta la competencia para decidir el importe máximo de la retribución de los administradores ¿en su condición de tales? (art. 217.3 LSC) y se suprime para la SL la exigencia actual de que la convocatoria para la fijación de la retribución tenga que realizarse ¿para cada ejercicio?, de forma que el importe fijado por la Junta se mantendrá en tanto en cuanto la Junta no lo modifique.
- En la SA se flexibiliza la regulación de la participación de beneficios y de la remuneración mediante entrega de acciones. En la participación en beneficios, se establece con carácter general para las sociedades de capital la regulación actualmente prevista solo para la SL que permite fijar un porcentaje máximo de beneficios; esto es, se permite fijar una horquilla en lugar de un porcentaje concreto. Lo mismo sucede en la remuneración vinculada a las acciones: frente al régimen actual que exige fijar el número de acciones a entregar y el precio, la nueva redacción permite establecer un número máximo de acciones a entregar y un sistema de cálculo del precio
- Se exige que las retribuciones de los administradores guarden proporción con la importancia y situación económica de la sociedad y los estándares de mercado. Deberán tomar en consideración, en su caso, las funciones y responsabilidades atribuidas a cada uno.
- Una novedad también importante en materia de retribución es el reconocimiento de la existencia de dos clases de remuneraciones distintas: (i) una, la remuneración de los consejeros ¿en su condición de tales?, y (ii) otra, la remuneración que perciban los consejeros por el desempeño adicional de funciones ejecutivas, atribuidas al ser nombrado consejero delegado o en virtud de otro título. La primera deberá cumplir el principio de ¿reserva estatutaria?, en virtud del cual deberá determinarse en los estatutos el sistema o sistemas de retribución. La Junta General es el órgano competente para fijar el importe máximo de estas retribuciones. La segunda, deberá reflejarse en un contrato celebrado entre el Consejo y el consejero. Este contrato deberá ser aprobado con el voto favorable de los dos tercios del Consejo y el consejero afectado no podrá asistir a la deliberación ni participar en esta votación. En base a ello, cabe concluir: - Las retribuciones que pueda percibir un administrador, por el cargo de administrador, si no está prevista en los estatutos, no serán deducibles, porque es contraria al ordenamiento jurídico. - Si está en prevista en los Estatutos de la sociedad, será deducible y queda totalmente al margen de la regla de operaciones vinculadas. - Además un administrador puede percibir de la sociedad una retribución por el ejercicio de funciones distintas al cargo de administrador, siendo éstas totalmente deducibles. La LSC, exige que cuando se nombre a un consejero, consejero delegado, o se le den funciones ejecutivas en virtud de otro título, se suscriba con el mismo un contrato en el que se detallen todos sus conceptos retributivos por el desempeño de sus funciones ejecutivas, retribuciones que deben ser conformes con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general.

M. Romero Consultores Consultoría de Empresas Marqués de la Ensenada, 2 1º D 18004 Granada Telf.: 958 259 704 Fax.: 958 254 907 Email: asesoria@mromeroconsultores.es WEB: www.mromeroconsultores.es