

# Informe sobre la tributación de los administradores de sociedades mercantiles

Febrero 2013

## **Autores**

Emitido por los los profesores del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona:

- Dr. Luis Manuel Alonso González, Catedrático de Universidad de Barcelona
- Dr. José María Tovillas Morán, Profesor Titular de Universidad de Barcelona
- Sr. Jorge Pérez García, Profesor Asociado y Abogado

A petición del Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya.

---

## ÍNDICE

### 1. INTRODUCCIÓN

**1.1. PLANTEAMIENTO DEL INFORME Y PRINCIPALES PROBLEMAS A TRATAR**

**1.2. LA FIGURA DEL ADMINISTRADOR SOCIAL Y SU RETRIBUCIÓN DESDE LA PERSPECTIVA MERCANTIL**

**A) LA REGULACION DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL**

**B) LA RETRIBUCION DE LOS ADMINISTRADORES, EN PARTICULAR**

**C) UNA REFERENCIA A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES**

**1.3. LA FIGURA DEL ADMINISTRADOR SOCIAL Y SU RETRIBUCIÓN DESDE LA PERSPECTIVA LABORAL**

### 2. LA DEDUCIBILIDAD DE LAS RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES COMO GASTO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

**2.1. MARCO LEGAL Y JURISPRUDENCIAL DE LA DEDUCIBILIDAD COMO GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LA RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR**

**2.2. LA VIS ATRACTIVA DE LA RELACIÓN MERCANTIL SOBRE LA RELACIÓN LABORAL DE ALTA DIRECCIÓN.**

**2.3. LA SITUACIÓN EN LA ACTUALIDAD SEGÚN LA ADMINISTRACIÓN Y LA ÚLTIMA JURISPRUDENCIA.**

**2.4. CONSIDERACIONES Y RECOMENDACIONES DE CARA AL FUTURO**

### 3.- TRATAMIENTO DE LAS RENTAS PERCIBIDAS POR LOS ADMINISTRADORES SOCIALES DESDE LA PERSPECTIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

**3.1 TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DE LOS ADMINISTRADORES: CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE**

**A) CARACTERIZACIÓN DE UN RENDIMIENTO COMO RENTA DEL TRABAJO. EL CASO DE LOS ADMINISTRADORES EN PARTICULAR.**

**B) CALIFICACIÓN DE LA RENTA QUE PERCIBEN LOS SOCIOS QUE PRESTAN SERVICIOS A LA SOCIEDAD DISTINTOS DE LA FUNCIÓN DE ADMINISTRADOR.**

### 4. TRATAMIENTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS A LOS ADMINISTRADORES SOCIALES DESDE LA PERSPECTIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### 5. CONCLUSIONES

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. PLANTEAMIENTO DEL INFORME Y PRINCIPALES PROBLEMAS A TRATAR

A petición del Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya se emite el presente estudio que aborda diversos aspectos de la fiscalidad aplicable a los administradores de sociedades mercantiles que están suscitando dudas en la práctica profesional.

Podría decirse que hasta que el día 13 de noviembre de 2008 el Tribunal Supremo procedió a dictar dos sentencias relativas a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución de los administradores mercantiles este no había sido un tema particularmente conflictivo. En cambio, desde que tales sentencias se dieron a conocer **se ha multiplicado la problemática que en el ámbito fiscal puede presentar este tema**. Así, más allá del debate en torno a los condicionamientos que deben reunirse para admitir la deducibilidad del gasto en la retribución del administrador en el Impuesto sobre Sociedades se han abierto, al menos, dos frentes más de importancia: primeramente, la cuestión de la naturaleza de la calificación que en el ámbito fiscal merece dicha retribución para el perceptor con todas las derivaciones que ello lleva aparejado, por ejemplo en materia de pagos a cuenta; y, en segundo lugar, la perspectiva de tener que estructurar el trabajo que el administrador desarrolla respecto de la sociedad como una prestación de servicios que, por su naturaleza mercantil, implicaría la sujeción de los mismos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Hay que decir que toda esta **situación, caracterizada por su complejidad y por la extraordinaria inseguridad que ha inyectado en los sectores profesionales y económicos** en general, viene propiciada, en primer lugar, por la posición de los tribunales de justicia. Veremos que sus soluciones son abiertamente contradictorias y, en muchos casos, vierten razonamientos cuyas repercusiones prácticas no se han calibrado debidamente. En segundo lugar, y lamentablemente, la Administración Tributaria ha evolucionado rápidamente desde posiciones de prudencia y cautela ante las aludidas Sentencias del Tribunal Supremo hasta actitudes manifiestamente oportunistas, todo ello en un marco confuso en el que no se conocen directrices claras sobre lo que se espera de los contribuyentes afectados ni en el presente ni de cara al futuro. En realidad, en este río revuelto la Administración parece haber encontrado caldo de cultivo para canalizar uno de los vectores que rigen su visión práctica de la aplicación del Ordenamiento Tributario: arrinconar la figura del empresario individual o pequeño empresario y “devolverlo” a la tributación progresiva del IRPF negándole los resortes que la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades conlleva, condición que, por vía de hecho, parece que debe restringirse a medianas y grandes empresas.

Probablemente, **la causa última de que se haya desencadenado este conglomerado de conflictos ligados a la retribución de los administradores mercantiles se encuentra en el empeño en extraer de la jurisprudencia civil y laboral en la materia los mimbres con los que hilvanar el trato fiscal que debe otorgarse a los mismos**. La jurisprudencia de las Salas Primera y Cuarta del Tribunal Supremo en esta materia no es ni clara ni homogénea sino fluctuante y a veces contradictoria. Por tanto, exportar un haber jurisprudencial de esta calidad al siempre confuso y cambiante terreno fiscal no parece una decisión acertada. **La solución, si se nos permite la sugerencia, debería pasar por una premisa fundamental: que las leyes fiscales configuraran un marco ad hoc al amparo del principio de estanqueidad tributaria**, al que sin el menor reparo se apela por el Derecho Tributario cuando así le conviene. No sólo no es así sino que se está empezando a percibir que la Administración Tributaria está

propiciando soluciones particulares para cada impuesto en lo tocante a las repercusiones fiscales que envuelven la citada problemática de la retribución de los administradores. Así, por un lado, tenemos que la cuestión de la deducibilidad de los gastos que supone tal retribución tiene como pauta de resolución las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, por más que, como veremos, su aceptación no es unánime por parte de todos los tribunales y, además, fue objeto de un Informe de la Dirección General de Tributos de fecha 12 de marzo de 2009 que se distanciaba notablemente del contenido de aquellas sentencias. Por otro lado, y ahora en relación con la tributación de las rentas percibidas por los administradores, existe la Nota nº 1/2012, de 22 de marzo, del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria que, de modo expreso, se autolimita al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por último, existe otro Informe de la Dirección General de Tributos, de 8 de febrero de 2011, en el que, pensando en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, se manifiesta que el criterio jurisprudencial emanado por las Sentencias de 13 de noviembre de 2008 no les afecta. De tal modo, y desde el punto de vista del goce de los beneficios fiscales pensados para empresas familiares el cumplimiento del requisito relativo a las funciones de dirección se considera acreditado tanto si se demuestra el nombramiento de administrador, de miembro del consejo de administración o mediante contrato laboral de alta dirección.

Hasta cierto punto lo que está en juego es el mismo sentido común. **La propia Constitución reconoce la libertad personal y de contratación, la libertad de empresa y la de organizar la actividad económica según convenga al empresario (arts. 10 y 38).** Así venía sucediendo. Y si, además, el administrador de la entidad, o un miembro del Consejo de Administración, era contratado como alto directivo percibía dos clases de retribuciones, tributaba por ambas y la sociedad, lógicamente, podía deducirlas también.

Algo tan obvio es ahora seriamente cuestionado dada la situación que vivimos, viéndonos obligados a emplear tiempo y esfuerzo en defender lo que es obvio: que cada cual organice su actividad empresarial como mejor le resulte y si quiere ser empresario persona física que lo sea y si desea recurrir a una persona jurídica que lo haga también, todo ello, claro está, sin rebasar los límites de la ley y el Derecho y este toque de atención excluye montajes puramente artificiales y simulaciones puras y duras.

**La prueba de que lo que sostenemos no es una entelequia ni tampoco un reprobable patrón de fraude sistemático nos la brinda una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la de 18 de octubre de 2007 (Asunto C-355/06).** Se plantea al TJUE si en el caso de que un empresario individual persona física pase a desarrollar su actividad en el seno de una sociedad de responsabilidad limitada de la que a la vez es administrador, único accionista y único empleado a sueldo, le correspondía liquidar IVA por los servicios que prestaba a su sociedad. La respuesta del Tribunal rezuma sensatez: **“una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA”.** En esta situación se hallan miles y miles de empresas españolas que hoy se encuentran a merced de los vaivenes de la opinión de Administración y Tribunales.

En suma, el panorama es ciertamente complicado, movedido e inseguro y en el cariz que toma tiene mucho que ver, como decíamos, las contradictorias posturas que con cambiante regularidad adoptan Administración y tribunales. En esta tesitura, **las siguientes páginas de este Informe pondrán de manifiesto las consideraciones pertinentes para que cada profesional o empresario cuente con elementos de juicio bastantes con los que tomar una decisión sobre cómo adaptar su situación particular a esta coyuntura. No podemos ofrecer fórmulas mágicas o soluciones infalibles. Evidentemente, quien desee**

evitar problemas para sí o para sus clientes siempre tiene la opción de acogerse a las directrices de la Hacienda Pública, con las que tenemos que manifestar serias discrepancias. Ahora bien, elegir un rumbo distinto puede llevar a una singladura no exenta de problemas. Quien escoja ese camino contará, no obstante, con el apoyo que podamos brindarle a través de las consideraciones jurídicas que encontrará en las siguientes páginas.

## 1.2. LA FIGURA DEL ADMINISTRADOR SOCIAL Y SU RETRIBUCIÓN DESDE LA PERSPECTIVA MERCANTIL

La realización de actividades económicas supone la ordenación de los medios productivos y recursos humanos e implica la existencia de una realidad económico-social conocida como empresa. Son diversas las clasificaciones posibles del concepto de empresa. Entre los diversos criterios que resultan empleados para realizar esta ordenación destacan los siguientes:

- Régimen jurídico, público o privado, al que se someten.
- Existencia o no de ánimo de lucro.
- Dimensión de la empresa: empresas grandes, medianas y pequeñas.
- Sector productivo al que pertenezcan.
- Título jurídico en virtud del cual se explota la actividad (propietario, usufructuario, cesionario, arrendatario...).

Entre las diversas formas de tipificación de las empresas destaca la distinción entre empresario individual y empresario social. Los supuestos de empresarios sociales incluyen al empresario persona jurídica y a la comunidad de bienes. El empresario persona jurídica puede tener diversas categorías como la sociedad civil, la sociedad colectiva, la sociedad comanditaria simple o por acciones y las sociedades anónimas y limitadas. La atribución de personalidad jurídica a cualquiera de estas entidades supone la capacidad para estas entidades de ser titulares de bienes, derechos y obligaciones de forma separada y autónoma de sus socios.

La existencia de personas jurídicas diferenciadas de sus socios, partícipes o asociados exige la regulación de la fórmula a través de la cual tales personas jurídicas han de expresar su voluntad al faltar los medios naturales para hacerlo.

En el marco de las personas jurídicas reconocidas por el ordenamiento jurídico como dotadas de personalidad jurídica propia y empleadas de forma generalizada en el tráfico económico destacan las sociedades de capital. De acuerdo con lo previsto en el artículo 1 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en

adelante, RDL 1/2010) tienen la condición de sociedades de capital exclusivamente la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad comanditaria por acciones<sup>1</sup>.

## A) LA REGULACION DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL.

Cada una de estas sociedades dispondrá de un órgano de administración dedicado a la gestión y la representación de la sociedad (art.209 RDL 1/2010). El órgano de administración o poder ejecutivo queda encargado de ejecutar la voluntad social formada en la junta general, de la gestión de la empresa de la que es titular la sociedad y de la representación de la sociedad frente a terceros, con los que en nombre de la sociedad se establecen una serie de relaciones contractuales o no dirigidas directa o indirectamente a la consecución del objeto y del fin sociales<sup>2</sup>. De forma correlativa, estos poderes quedan completados con la presencia de una serie de deberes frente a la sociedad entre los que destacan el deber de diligente administración que obliga a los administradores a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario (art.225 RDL 1/2010) y el deber de lealtad definido como la obligación de desempeñar el cargo como un representante leal en defensa del interés social, entendido como interés de la sociedad, además de tener la obligación de cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos (art.226 RDL 1/2010).

Desde el punto de vista de la naturaleza de los administradores sociales, éstos podrán ser personas físicas o jurídicas. En el caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo (arts.212 y 212bis RDL 1/2010).

El ejercicio del cargo de administrador social habilita para la representación de la sociedad en juicio o fuera de él en la forma determinada en los estatutos. Esta regla general queda completada por las siguientes reglas especiales relativas a la atribución del poder de representación:

- a) La administración de la sociedad se podrá confiar a un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta o a un consejo de administración.
- b) En el caso de administrador único, el poder de representación corresponderá necesariamente a éste.

---

<sup>1</sup> “2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el capital, que estará dividido en participaciones sociales, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales.

3. En la sociedad anónima el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales.

4. En la sociedad comanditaria por acciones, el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de todos los socios, uno de los cuales, al menos, responderá personalmente de las deudas sociales como socio colectivo.”

<sup>2</sup> BROSETA PONT, M.: Manual de Derecho Mercantil, Ed.Tecnos, Madrid, 1991, 9ª edición, pág.287.

- c) En caso de varios administradores solidarios, el poder de representación corresponde a cada administrador, sin perjuicio de las disposiciones estatutarias o de los acuerdos de junta sobre distribución de facultades, que tendrán un alcance meramente interno.
- d) En la sociedad de responsabilidad limitada, si hubiera más de dos administradores conjuntos, el poder de representación se ejercerá mancomunadamente al menos por dos de ellos en la forma determinada en los estatutos. Si la sociedad fuera anónima, el poder de representación se ejercerá mancomunadamente.
- e) En el caso de consejo de administración, el poder de representación corresponde al propio consejo, que actuará colegiadamente (arts.210 y 233 RDL 1/2010).

Las exigencias de celeridad y eficacia presentes en el desarrollo de la actividad económica actual no se compatibilizan bien con un órgano como el consejo de administración compuesto por varias personas que no pueden reunirse con la regularidad exigible y, en ocasiones, carecen de los necesarios conocimientos técnicos sobre gestión y administración de empresas y organizaciones. De ahí ha surgido desde hace años la **tendencia a sustraer del órgano colegiado la gestión y la representación de la sociedad concentrándola en pocas manos a través de la figura de los comités-ejecutivos o delegados formados por más de dos consejeros, de los consejeros-delegados o de los apoderados generales** (que acostumbran a recibir la denominación de Directores generales).

Desde el punto de vista de la organización de la representación social son figuras diferentes la delegación a miembros del Consejo de Administración de determinadas facultades por parte de este órgano de la figura del simple apoderamiento. Al regular la delegación de las facultades del Consejo, el artículo 249 RDL 1/2010 ha previsto que:

*“1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran otra cosa, el consejo de administración podrá designar de su seno una comisión ejecutiva o uno o más consejeros delegados, sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona.*

*2. En ningún caso podrán ser objeto de delegación la rendición de cuentas de la gestión social y la presentación de balances a la junta general, ni las facultades que ésta conceda al consejo, salvo que fuese expresamente autorizado por ella”.*

De la lectura de esta norma se deduce que la figura de la delegación de competencias por parte del Consejo de Administración a uno o varios de sus miembros es diferente de la concesión de poderes generales ya que en este último supuesto el ámbito subjetivo de personas que pueden recibir el apoderamiento es indeterminado mientras que las formas de delegación quedan reservadas para personas que tengan la condición de miembros de los órganos de administración<sup>3</sup>. Esta cuestión resulta trascendente en el momento de identificar la verdadera relación existente entre la entidad y aquellas personas que realizan funciones generales de dirección de la misma como son los altos directivos (ej. Directores generales).

---

<sup>3</sup> BROSETA PONT, M.: Manual de Derecho Mercantil, op.cit., págs..295 y 296.

## B) LA RETRIBUCION DE LOS ADMINISTRADORES, EN PARTICULAR.

Una de las cuestiones que resulta más conflictiva consiste en la determinación de la corrección de la retribución satisfecha a los miembros de los órganos de administración de sociedades de capital desde el punto de vista de la normativa mercantil y, en especial, del respeto de las reglas relativas a la cuantificación de estas retribuciones previstas en los estatutos sociales y concretadas, en su caso, por la junta general. De ahí, la necesidad de recordar el contenido de los artículos 217 a 220 RDL 1/2010 que regulan esta materia.

Se puede enunciar como regla general la de gratuidad del cargo de administrador social. Es decir que, en ausencia de mención expresa de los estatutos sociales el cargo de administrador social es gratuito (art.217.1 RDL 1/2010). Para que el cargo de administrador social sea retribuido es necesario que los estatutos sociales establezcan la existencia de esta retribución y, además, que determinen el sistema de retribución. En consecuencia, la Ley no reconoce a la Junta general la competencia para acordar la retribución sino que impone por encima de ella el principio configurador de contenido mínimo estatutario por el cual son los estatutos quienes deben establecer con claridad si los administradores tienen derecho a retribución.

También corresponde a los estatutos sociales la función de determinar el sistema de retribución. La cuestión jurídica que surge inmediatamente es la de aclarar cuál es el grado de determinación, cuál es el grado de concreción, que han de tener los estatutos sociales para otorgar validez a la retribución de los administradores sociales practicada por la sociedad de capital. En este sentido, el RDL 1/2010 incluye algunas normas relativas a la forma de cuantificar el importe de la retribución en las que se pueden apreciar diferencias en función de si se trata de una sociedad de responsabilidad limitada o de una sociedad anónima. A pesar de ello, las reglas existentes resultan insuficientes para ordenar esta importante cuestión por lo que las dudas subsistentes han dado lugar a la aparición de numerosos conflictos.

Para intentar resolver esta cuestión se puede acudir al criterio propuesto por los profesores Rodrigo Uría, Aurelio Menéndez y Javier García de Enterría que sostienen que “no se exige que los estatutos sociales precisen la cuantía concreta de las remuneraciones, ya que la Ley impone únicamente la determinación concreta del sistema o de los sistemas de retribución previstos a favor de los administradores, en el sentido de precisar tanto su carácter o naturaleza jurídica (sueldo, dietas, participaciones en la cifra de negocios, en las ventas, en los beneficios sociales, etc.) como, en su caso, el procedimiento y las reglas que han de seguirse para dar lugar a esta fijación.”<sup>4</sup> En el mismo sentido, el profesor Vicent Chulià explica que los estatutos sociales han de prever el concreto sistema de retribución, sea simple o combinado, pero no la mera delegación en la Junta General, ni la fijación de un mínimo y de un máximo, ni varios criterios alternativos entre los cuales la Junta general pueda escoger<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> RODRIGO URÍA, AURELIO MENÉNDEZ y JAVIER GARCÍA DE ENTERRÍA: “S.A. Órganos sociales. Los administradores” en RODRIGO URÍA Y AURELIO MENÉNDEZ (Directores): Curso de Derecho Mercantil I, Ed.Civitas, Madrid, 1999, pág.903.

<sup>5</sup> FRANCISCO VICENT CHULIÀ: Introducción al Derecho Mercantil, Volumen I, Tirant lo Blanch, Tratados, 2010, Valencia, págs.593-598.



Tanto la Dirección General de Registros y del Notariado (en adelante, DGRN) como el Tribunal Supremo (en adelante, TS) han sido muy estrictos a la hora de conceder la validación legal a la forma de determinación del importe de la retribución de los administradores sociales presente en los estatutos sociales.

A continuación, se citan algunos supuestos en los que la DGRN no ha admitido la inscripción en el Registro Mercantil de las cláusulas estatutarias relativas a la retribución de los administradores sociales. Se ha destacar, en este sentido, el rechazo a las cláusulas de mera delegación de la forma de determinación de la retribución a la Junta general (RDGRN de 18 de febrero de 1991, de 25 de marzo de 1991, 17 de febrero de 1992 y 15 de octubre de 1998). Tampoco se admite una cláusula estatutaria que prevé sistemas alternativos de retribución entre los que la Junta puede elegir (RDGRN de 18 de febrero de 1991 y otras posteriores). Si la retribución consiste en una cantidad fija más participaciones en beneficios es necesario que conste en los estatutos el porcentaje concreto de éstos (RDGRN de 6 de marzo de 1997). En caso de retribución variable o de participación en beneficios no es posible fijar un porcentaje máximo sino que debe concretarse el porcentaje (RDGRN de 20 de febrero de 1991, de 26 de abril de 1989 y 6 de mayo de 1997).

Como es conocido, el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de manifestarse en relación a esta cuestión en diversas ocasiones. Así, la Sala 1ª de lo Civil dictó la STS de 21 de abril de 2005 en la que se afirmó que *“la remuneración de los administradores ha de constar en los estatutos y no ser contraria a lo dispuesto en este precepto”*. En la STS de 24 de abril de 2007, citando las Sentencias de 30 de diciembre de 1992 (caso Huarte), de 31 de julio de 1997 y de 21 de abril de 2005, se afirma que la indemnización pactada en caso de extinción de la relación por la sociedad también debe figurar en los estatutos.

En el caso de que coexistan dos retribuciones: una por el ejercicio de la función de administrador social o de miembro del Consejo de Administración y otra por el ejercicio de la prestación de servicios de alta dirección, las STS de 9 de mayo de 2001 (caso Mattel) y de 27 de marzo de 2003 de la Sala 1ª del Tribunal Supremo admiten la posibilidad de que, además de la relación de carácter mercantil, exista una relación de carácter laboral cuyas retribuciones sean independientes unas de otras de forma que las retribuciones e indemnizaciones derivadas de la prestación de servicios no estén previstas en los estatutos sociales y se pacten al margen de éstos. Sin embargo, esta doctrina emanada de la Sala 1ª del Tribunal Supremo no ha sido seguido en sentencias más recientes como son la STS de 14 de abril y de 31 de octubre de 2007 que sostienen que las dos clases de retribuciones son acumulables pero sus cuantías deben figurar en los estatutos sociales.

Las conocidas sentencias de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 disponen, en relación con la retribución de los miembros de órganos de administración, que:

- a) La remuneración de los miembros del Consejo de Administración ha de estar fijada en todo caso y sin excepción alguna en los estatutos de la sociedad. La Junta general no es competente para regular la retribución de los administradores.
- b) La retribución que se fije ha de determinarse con certeza y ha de respetar lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas. No es suficiente que los estatutos sociales prevean varios sistemas retributivos para los administradores dejando a la Junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento.

- c) No basta con que los estatutos sociales prevean que la retribución es variable y que fije un porcentaje máximo de beneficios sociales.
- d) Si la retribución es fija los estatutos han de fijar el *quantum* de la retribución o, al menos, los criterios que permitan determinar sin ningún margen de discrecionalidad su cuantía.
- e) La condición de miembro del Consejo de Administración supone el ejercicio de las funciones propias de la gestión y dirección de la sociedad por lo que resulta incompatible con la existencia de una relación laboral especial de alta dirección. En estos supuestos el vínculo existente es exclusivamente mercantil. Por ello, la retribución que ha de percibir el miembro del Consejo de Administración ha de ser la prevista en los estatutos sociales que ha de determinar la cuantificación de la misma.

El profesor Cándido Paz-Ares ha definido esta postura jurisprudencial restrictiva en cuanto a las formas de determinación de la retribución de los administradores sociales como de establecimiento de la misma “*al milímetro*”. El profesor Francisco Vicent Chulià se ha decantado por el empleo de la fórmula del establecimiento de la retribución “*al céntimo*”<sup>6</sup>.

Las posturas jurisprudenciales y doctrinales anteriores quedan confirmadas por el análisis de las disposiciones sobre la materia presentes en el Derecho positivo.

Si se trata de la retribución de los miembros de los órganos de administración de una sociedad limitada, la misma puede tener como base una participación en los beneficios sociales o no.

Cuando la retribución no tiene como base una participación en los beneficios sociales, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos sociales (art.217.2 RDL 1/2010). La falta de precisión de la norma permite interpretarla en el sentido que será válido un sistema en el cual los estatutos sociales fijan un margen de cuantificación de la retribución que deba ser completado y concretado mediante la intervención de la junta general. Si no se admitiera esta interpretación resultaría absurda la intervención de este último órgano. El margen de maniobra del que dispone la junta general existe pero se encuentra limitado por la doctrina ya citada.

Si la opción consiste en retribuir en base a una participación en beneficios, el RDL 1/2010 es más preciso a efectos de regular la forma en la que los estatutos sociales han de intervenir. Así, se exige legalmente que los estatutos sociales han de determinar concretamente la participación o el porcentaje máximo de la participación en beneficios que, en ningún caso, podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios (art.218.1 RDL 1/2010). Se ha de entender que si los estatutos sociales se limitan a determinar un porcentaje máximo de participación en beneficios, será precisa la intervención de la junta general como órgano supremo de la sociedad para concretar el porcentaje concreto correspondiente a cada ejercicio social.

Las normas relativas a la retribución de los miembros de los órganos de administración de sociedades anónimas no contemplan regla alguna en los supuestos de que la retribución sea de carácter fijo por lo que se aplica la regla general que exige la previsión de tal retribución por parte de los estatutos

<sup>6</sup> FRANCISCO VICENT CHULIÀ: Introducción al Derecho Mercantil, Volumen I, colección Tratados, Tirant lo Blanch, 2010, Valencia, pág.596.

sociales y la determinación de la misma. Sin embargo, sí existen disposiciones que afectan a la remuneración mediante participación en beneficios y, en especial, cuando ésta consista en la entrega de acciones.

De esta forma, se ha previsto respecto de la sociedad anónima que cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detrída la misma respecto 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 hubieran establecido (art.218.1 RDL 1/2010).

En aquellos supuestos en los que se pretenda que la remuneración de los administradores consista en la entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones es necesario el cumplimiento de una doble condición legal: esta modalidad de remuneración de los administradores sociales ha de estar expresamente prevista en los estatutos sociales y, además, su aplicación requiere de un acuerdo de la junta general (art.218.2 RDL 1/2010).

### C) UNA REFERENCIA A LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

Una precisión que resulta necesaria y a la que ya se ha hecho referencia en las reseñas jurisprudenciales anteriores, es la posibilidad de que los administradores sociales o miembros de consejos de administración puedan prestar servicios a la entidad de la que ocupan el cargo de administración diferentes de los propios del ejercicio de tal función. El hecho de que el artículo 220 RDL 1/2010 haya previsto una regla aplicable a las sociedades de responsabilidad limitada supone que no existe limitación alguna en el caso de las sociedades anónimas. Respecto de las sociedades de responsabilidad limitada la posibilidad de que se establezcan o se efectúen modificaciones de cualquier clase de las relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirá del acuerdo de la junta general de la propia sociedad.

Las consideraciones anteriores se han efectuado en relación con las normas sobre las sociedades de capital por lo que las mismas pueden extenderse a los socios colectivos de las sociedades comanditarias por acciones puesto que el legislador ha previsto en el régimen jurídico de este tipo de entidades que la administración de la sociedad ha de estar necesariamente a cargo de los socios colectivos (art.252.1 RDL 1/2010). Además, el artículo 3.2 RDL 1/2010 establece una remisión a las reglas establecidas por el texto con rango legal para las sociedades anónimas a las sociedades comanditarias por acciones en lo que no se haya previsto específicamente para esta última clase de entidades.

No es infrecuente que las actividades empresariales efectuadas tengan por substrato la realización de actividades profesionales, es decir, en las que el elemento intelectual es muy importante, estando su ejercicio reservado a personas físicas con un determinado grado de formación y cuyo ejercicio dé lugar a la inscripción obligatoria en un colegio profesional. El vehículo jurídico para la realización de estas actividades en forma asociativa entre dos o más personas constituye el objeto de las sociedades profesionales reguladas en la Ley 2/2007, de 15 de marzo (reformada por la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas Leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio). La sociedad profesional definida en la Ley 2/2007 es aquélla que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo y, además, los actos propios de

la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social.

Son diferentes de las sociedades profesionales las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes; las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional. Se trata, en el caso de las sociedades de intermediación, de sociedades cuya finalidad es la de proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión, en el sentido no de proporcionar directamente al solicitante la prestación que desarrollará el profesional persona física, sino de servir no sólo de intermediaria para que sea éste último quien la realice, sino también de coordinadora de las diferentes prestaciones específicas efectuadas.

Las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las Leyes (art.1.2 Ley 2/2007) por lo que será posible que se adopte como forma alguna de sociedades de capital previstas en el RDL 1/2010. En el caso de que se opte por constituir una sociedad de capital se exige que los socios profesionales (personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma y las sociedades profesionales debidamente inscritas en los respectivos Colegios Profesionales que participen en otra sociedad profesional) sean titulares, como mínimo, de la mayoría del capital y de los derechos de voto (art. 4.2 RDL 1/2010).

Se prevé como regla relativa a la composición de los órganos de administración de las sociedades profesionales que los socios profesionales habrán de ser como mínimo la mitad más uno de los miembros de los órganos de administración. Si el órgano de administración fuere unipersonal, o si existieran consejeros delegados, dichas funciones habrán de ser desempeñadas necesariamente por un socio profesional (art.4.3 Ley 2/2007).

La norma legal anterior no introduce disposición alguna en relación con la retribución de los miembros de los órganos de administración por lo que habrán de aplicarse las reglas propias de la forma social adoptada (art.1.3 Ley 2/2007) que han sido objeto de explicación *ut supra*.

### 1.3. LA FIGURA DEL ADMINISTRADOR SOCIAL Y SU RETRIBUCIÓN DESDE LA PERSPECTIVA LABORAL

Desde la perspectiva del Derecho del Trabajo, el artículo 1.3.c) del Real Decreto legislativo 1/1995, de 24 de marzo, que aprueba el Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET) excluye expresamente del ámbito laboral “la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo”. En consecuencia, no son trabajadores los meros administradores o consejeros de los órganos rectores de sociedades que mantienen con éstas puras relaciones orgánicas o mercantiles<sup>7</sup>. La ausencia de ajenidad

<sup>7</sup> ALFREDO MONTOYA MELGAR, JESÚS M<sup>a</sup> GALIANA MORENO, ANTONIO V.SEMPERE NAVARRO y BARTOLOMÉ RÍOS SALMERÓN: Comentarios al Estatuto de los Trabajadores, 7<sup>a</sup> edición, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007, pág.32.

sitúa determinadas prestaciones de servicios extramuros del Derecho del Trabajo como, entre otras, en el caso de los consejeros (art.1.3.c) ET)<sup>8</sup>.

Si el administrador o consejero suma a esta condición la de trabajador al servicio de la propia sociedad, este segundo vínculo constituirá una relación laboral regida por el ET. Así, **la jurisprudencia ha venido reconociendo la posibilidad de acumular la condición de consejero y trabajador ordinario**, aplicando una teoría funcional en virtud de la cual y atendiendo a los cometidos efectivamente desempeñados por el sujeto en la empresa, cabría admitir la existencia en estos casos, de una doble relación jurídica: relación laboral ordinaria y vinculación de naturaleza mercantil, en cuanto consejero. El profesor Molero cita en este sentido supuestos en los que el consejero desarrolla en la empresa funciones de mando intermedio, como la dirección de un departamento, o bien cuando se ocupa de algún puesto especializado<sup>9</sup>.

Aunque los administradores sociales ejercen las funciones de gestión y dirección de la entidad que sirve de vehículo jurídico para la realización de actividades en el mercado, lo cierto es que junto con estas figuras existen otras como son el personal de alta dirección (que, entre otras, acostumbran a recibir la denominación de “gerentes”, “directores generales”, “directores gerentes”, “managers”, “branch

---

<sup>8</sup> A. MARTIN VALVERDE y J.GARCÍA MURCIA (Directores): Tratado práctico de Derecho del Trabajo y Seguridad Social, 2ª edición, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pág.297.

<sup>9</sup> CARLOS MOLERO MANGLANO (Director): Manual de Derecho del Trabajo, 8ª edición, Thomson-Civitas, Madrid, 2008, págs.96-98.

En este sentido, se puede citar la STS de 14 de octubre de 1998 (recurso núm.4564/1997) que, en su FJ 3º dice que *“la Sala ha aceptado en determinados supuestos la compatibilidad entre relación laboral y el desempeño de cargos de administración social, lo que, por otra parte, responde al sentido literal del artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores, que sólo excluye la actividad que se limite pura y simplemente a la administración social. Así la Sentencia de 22 de febrero de 1988 tiene en cuenta, para mantener esa conclusión, la carrera profesional de quien ha trabajado en la empresa durante un prolongado período de su vida laboral como oficial y jefe administrativo y ha conservado esta condición tras su incorporación al órgano de administración social. El mismo criterio aplica la Sentencia de 24 de octubre de 1988, que admite la posibilidad de la concurrencia de “dos concepciones diferenciadas, la de administradores...y la de trabajadores”. Por su parte, la Sentencia de 18 de marzo de 1991 acepta también la relación como jefe de producción de quien al mismo tiempo es Consejero Delegado de una sociedad de responsabilidad limitada, integrada por él y otros dos socios que también trabajaban en la empresa. Para esta sentencia el acto “no se ha limitado pura y simplemente al desempeño de estos cargos, sino que se ha desarrollado con independencia de ellos un trabajo retribuido por cuenta de la sociedad demandada”. Lo que estas resoluciones ponen de relieve es que la compatibilidad en estos casos depende de que la estructura del gobierno real de la sociedad y el carácter de la prestación de trabajo permitan configurar la independencia de ésta frente a la atribución – admite naturalmente la compatibilidad en estos casos depende de que la estructura del gobierno real de la sociedad y el carácter de la prestación de trabajo permitan configurar la independencia de ésta frente a la atribución – en muchos casos formal en términos reales de poder – del cargo de administración social. Esto es lo que ocurre normalmente en “las sociedades de trabajadores” cuyo modelo institucional – las llamadas sociedades laborales- admite naturalmente la compatibilidad de la condición de socio trabajador y administrador social y esto es lo que sucede también en el presente caso, en el que estamos ante un supuesto claro de sociedad de trabajadores, en la que la asunción de cargos sociales representa más una continuidad de la colaboración que una situación de poder específico frente a los restantes socios trabajadores.”*

managers” o “directores”) que tienen la condición de empleados habilitados para el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa. La figura del personal de alta dirección se encuentra regulada por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que regula la relación laboral especial de alta dirección del personal de alta dirección.

Una de la cuestiones que ha resultado especialmente conflictiva ha sido la de determinar las consecuencias jurídicas de la concurrencia del vínculo societario (administrador, consejero) y del cargo de alta dirección de la empresa sujeto a relación laboral especial. No es infrecuente que el cargo de administrador o miembro de consejo de administración comprenda no sólo la función consultiva sino también que se vea ampliada con funciones, poderes y actuaciones propios y característicos del empleado alto directivo como sucede, por ejemplo, en el caso del Consejero-delegado que ejecuta las decisiones del consejo de administración.

El análisis de esta situación de posible concurrencia de relaciones, exige recordar los rasgos básicos de la relación laboral especial que son los siguientes:

- a) El alto directivo ejerce poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa lo que implica adoptar decisiones fundamentales o estratégicas en la gestión de la actividad empresarial y la capacidad de llevar a cabo actos y negocios jurídicos en nombre de la empresa.
- b) Sus facultades afectan a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, que están referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos.
- c) El ejercicio de los poderes ha de efectuarse con autonomía y plena responsabilidad, con la sola limitación a los criterios e instrucciones directas emanados de la persona física o jurídica que ostente la titularidad de la empresa.
- d) El concepto de “alto cargo” debe ser objeto de interpretación restrictiva puesto que la aplicación del régimen especial supone una limitación importante de los derechos propios del régimen jurídico de la relación laboral ordinaria. Así, quienes reciban instrucciones de órganos directivos delegados de quienes ostentan la titularidad de la persona jurídica no podrán ser considerados como altos cargos, sino como mandos intermedios aunque se trate de un ejecutivo de carácter cualificado.

Pues bien, la doctrina, basándose en la jurisprudencia, ha tenido ocasión de manifestarse sobre esta cuestión señalando que **no es compatible la relación de alta dirección con el cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad.** Repasando la evolución de la jurisprudencia, el profesor Molero explica que la jurisprudencia vino a admitir inicialmente la coexistencia de un doble vínculo con la empresa: uno sometido al ámbito civil o mercantil regulando la condición de consejero y otro regido por el Derecho Laboral que atendería a todas las funciones encomendadas al sujeto que excedan de su pertenencia al órgano de administración. No obstante, a partir de la STS de 29 de septiembre de 1988<sup>10</sup> y, en particular, las sentencias posteriores que matizan y confirman esta primera decisión (STS de 3 de junio de 1991, 27 de enero de 1992, entre otras), se produce un importante giro jurisprudencial en esta materia negándose la

laboralidad del vínculo de los consejeros que realizan funciones de alta dirección en la empresa. Se consolida, así, lo que se ha denominado “teoría del vínculo”, según la cual, la exclusión del ámbito laboral no viene determinada tanto por las funciones que desempeña el sujeto, como por la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza<sup>11</sup>.

Algunos ejemplos del recurso a la teoría del vínculo están recogidos en las SSTs que se citan a continuación:

- El FJ2º de la STS de 19 de septiembre de 1988 relativa al presidente del Consejo Rector de una Cooperativa explica que “por lo que resulta claro que si los actos de administración realizados, constituyen el ejercicio natural de las facultades que por el cargo de Presidente le corresponden, no puede sostenerse que esté sometido al órgano director y rector de la sociedad, porque él, quien demanda, forma parte del mismo y contribuye con su actuación a cumplir el cometido que les es propio. Por tanto, no existiendo una relación laboral no está comprendida la reclamación efectuada, dentro del ámbito atribuido al orden social y por ello no se ha vulnerado el artículo 1.1 de la Ley Procesal Laboral.”
- En el caso del administrador único de una sociedad anónima contemplado en la STS de 19 de octubre de 1988 expone en su FJ 3º que “es claro que el hoy recurrente actuó siempre, no a virtud de una relación laboral establecida entre él y la Sociedad, sino como órgano de la propia sociedad, a virtud de la relación interna existente entre la Sociedad, persona jurídica, y las personas individuales que constituyen sus órganos y mediante las cuales actúa como tal persona, sujeto de derechos y obligaciones, operando en el ámbito del objeto social que le marcan sus Estatutos. Y así se explica perfectamente el cese del hoy recurrente en su cargo en el momento en que se produjo, que no tuvo más fundamento que el art.72 de la ya citada Ley de Sociedades Anónimas que establece que los Administradores designados en el acto constitutivo de la sociedad no podrán ejercer su cargo por un plazo mayor de cinco años, siendo necesaria la declaración expresa de la Sociedad para la continuación en el mismo, al añadir el precepto que podrán ser reelegidos”.
- Una de las Sentencias más importantes en esta materia es la fechada el 3 de junio de 1991 en relación con un miembro del consejo de administración de una sociedad anónima. El FJ 3º de la misma aclara que “Este artículo 1.3.c) dispone que se excluye del ámbito regulado por esa ley “la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo”. Ahora bien, hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley; y así, en el ámbito de la sociedad anónima, los órganos de esta clase, que se comprendían en los arts. 71 a 83 de la Ley de 17 de julio de 1951 y actualmente se recogen en los arts. 123 a 143 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, tienen precisamente como función o misión esencial y característica, la realización de esas actividades, las cuales están residenciadas

<sup>11</sup> CARLOS MOLERO MANGLANO: Manual de Derecho del Trabajo, op.cit., págs.96 y 98.

fundamentalmente en tales órganos, constituyendo su competencia particular y propia. Por ello es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan “la realización de cometidos inherentes” a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el “desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad”, de ahí que se incardinan en el mencionado art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores”

- Analizando el tratamiento de un Consejero Delegado de una sociedad anónima, el FJ 6º de la STS de 27 de enero de 1992 expone que “la relación de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil, cuando se desempeñan simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la Empresa de la que se es titular, y de que no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Órganos de Administraciones de las Sociedades (art.1-3 ET), y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección (art.1-2 RD 1382/1985), se terminaba concluyendo, que lo que determinaba la calificación de la relación, como mercantil o laboral, no era el contenido de las funciones, sino la naturaleza del vínculo, por lo que, si existía una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitaban directamente, o mediante delegación interna, la relación no era laboral, sino mercantil, lo que conllevaba a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificables de alta dirección, sino como relación de trabajo común, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral”.

Las condiciones de administrador ejecutivo y trabajador de alta dirección son incompatibles porque la coincidencia de las funciones desempeñadas por las personas que ocupan ambos tipos de cargos haría artificioso aceptar que, en ese caso, existiesen simultáneamente dos vínculos (el mercantil y el laboral) entre un mismo trabajador y la empresa<sup>12</sup>. Cuando en una misma persona concurren el cometido de representación social y el de gestión empresarial, se estima no que existen dos relaciones superpuestas (una mercantil y otra de alta dirección laboral), sino que el cargo mercantil o societario se ensancha englobando dentro de sí la función de gestión o dirección empresarial<sup>13</sup>.

Se puede concluir, por lo tanto, que cuando se simultanean las actividades propias del órgano de administración social (administrador único, administrador mancomunado o miembro de Consejo de Administración) y las labores propias del personal de alta dirección o gerencia de la empresa existe un único vínculo entre la sociedad y la persona que desarrolla ese conjunto de tareas y tal vínculo no tiene naturaleza laboral sino mercantil.

<sup>12</sup> A. MARTIN VALVERDE y J.GARCÍA MURCIA (Directores): Tratado práctico de Derecho del Trabajo y Seguridad Social, op.cit., pág.423.

<sup>13</sup> ALFREDO MONTOYA MELGAR, JESÚS M<sup>º</sup> GALIANA MORENO, ANTONIO V.SEMPERE NAVARRO y BARTOLOMÉ RÍOS SALMERÓN: Comentarios al Estatuto de los Trabajadores, op.cit., pág.33.



## 2. LA DEDUCIBILIDAD DE LAS RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES COMO GASTO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES<sup>14</sup>

### 2.1. MARCO LEGAL Y JURISPRUDENCIAL DE LA DEDUCIBILIDAD COMO GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LA RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR

El 13 de noviembre de 2008 el Tribunal Supremo dicta dos sentencias sobre el mismo tema y con un mismo ponente (Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés) y con un mismo recurrente, la cervecera Mahou (recursos de casación nº 2578 y 3991) que presentan un doble eje temático:

- La obligatoriedad de que en los Estatutos Sociales quede fijada la retribución de los administradores y su repercusión en su posible consideración como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.
- La “vis atractiva” que proyecta la relación mercantil de Consejero sobre la relación laboral del personal de alta dirección. La relevancia que esta cuestión tiene para el tema consiste en que en los casos en los que no exista retribución para el administrador prevista estatutariamente el gasto que pueda suponer su retribución será excluido de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a causa de la premisa que acabamos de exponer. Entra en juego aquí la consideración de dicho gasto como una liberalidad y, paradójicamente a causa de su no deducibilidad, su tributación como renta del trabajo para el perceptor.

Es preciso tener presente el marco normativo contemporáneo al supuesto de hecho contemplado en las sentencias de cara a poder abordar adecuadamente su análisis.

En Derecho Mercantil tenemos que tener en cuenta las siguientes normas:

<sup>14</sup> Para su elaboración hemos consultado la siguiente bibliografía: ALARCÓN GARCÍA, Esaú: “Retribución de socios de entidades mercantiles: precisión a una nota ¿aclaratoria?”, Quincena Fiscal nº 14/2012; CAAMAÑO ANIDO, Miguel A.: “Actualidad fiscal comentada”, Vol.2, 2010-2012, REAF; CAYON GALIARDO, Antonio: “Las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo sobre “el enriquecimiento injusto” en materia de retenciones: la imposición de sanciones”, Revista Técnica Tributaria, AEDAF nº90 julio –septiembre de 2010; GARCIA GONZÁLEZ, Javier: “La fiscalidad de la retribución de los miembros del Consejo de Administración a la luz de las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 y 13 de noviembre de 2008”, Seminario de Derecho Tributario Empresarial, Universidad de Barcelona, 21 de febrero de 2009; GARCIA NOVOA, César: “Informe sobre la Fiscalidad de Socios y Administradores”, 2012; GARCIA NOVOA, César: “La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades”, Quincena Fiscal nº 8/2009; PONT CLEMENTE, Joan Francesc “El enriquecimiento injusto en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007, y otras cuestiones conexas” Seminario de Derecho Tributario empresarial, Universidad de Barcelona, 16 de febrero de 2008; RUIZ HIDALGO, Carmen: “La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad”, Quincena Fiscal nº 20/2012; ; RUIZ HIDALGO, Carmen: “La retribución de los administradores después de las sentencias Mahou”, Revista Técnica Tributaria nº 95/2011; SANCHEZ PEDROCHE, J. Andrés: “Socios que trabajan para la sociedad de la que son accionistas o las probablemente inútiles consideraciones del Departamento de Gestión Tributaria”, Regaf mayo 2012.

- a) El **art. 130 de la Ley de Sociedades Anónimas**. En su virtud, la retribución de los administradores deberá ser fijada en los Estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detrída 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 4% o del tipo más alto que los estatutos hayan convenido.
- b) El **art. 66 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada**. Se parte de la gratuidad del cargo a no ser que los Estatutos establezcan lo contrario determinando un concreto sistema de retribución. Ahí se produce la siguiente bifurcación:
  - Cuando la retribución tenga como base una participación en beneficios los Estatutos determinarán concretamente la participación que, en ningún caso, podrá ser superior al 10% de los beneficios.
  - Cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General.
- c) El **art. 124.3 del Reglamento del Registro Mercantil** determina que, en todo caso, en los Estatutos se indicará el número de los administradores o, al menos, el máximo y el mínimo de éstos, así como el plazo de duración de su cargo y el sistema de retribución, si la tuvieren. Salvo disposición contraria de los Estatutos, la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos.

En la actualidad, las citadas leyes deben ser sustituidas por las pertinentes referencias a la **Ley de Sociedades de Capital**, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aprueba su Texto Refundido. De todas formas, la simple lectura de sus artículos 211, especialmente, 217 y 218 pone de manifiesto que **nada ha cambiado** en el tránsito normativo.

En **Derecho Tributario** tenemos tener en cuenta estas normas:

- a) El **art. 13 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, dedicado a las “partidas deducibles”**. El legislador fiscal parte de que para la determinación de los rendimientos se deducirán los gastos necesarios para la obtención de aquellos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos proceden. La ley opta por enumerar estos gastos y en la lista que dicta, con la letra ñ) se mencionan las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10% de los mismos.
- b) Por otro lado, **el art. 14 de la misma norma legal, dedicado a las “partidas no deducibles”, considera entre ellas las liberalidades**, cualquiera que sea su denominación. Aclara la norma, entre otros aspectos, que no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación. En el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, en su art. 111.2, se reitera esta concepción de las liberalidades.

**La interpretación que de estas normas hicieron los tribunales de justicia ya fue dispar:**

- **La Audiencia Nacional (AN) consideró la norma fiscal “más flexible” que la mercantil a la hora de recoger la fuente de atribución de las participaciones en beneficios de los administradores**

permitiendo que fuera fijada tanto por los Estatutos como por la Junta General (Sentencia de 3 de noviembre de 2003 – por ejemplo, al aprobar las cuantías anuales -). Aun así, la AN, con frecuencia exigía unos “mínimos” tales como:

- La constancia en estatutos del derecho a la retribución de los administradores correspondiendo, entonces, a la Junta General concretar el importe, o, pudiendo los propios estatutos habilitar a la Junta General para el establecimiento de la remuneración (Sentencias de 16 de diciembre de 2004 y de 1 de julio de 2006).
  - La Junta General Universal decidirá la reforma estatutaria suficiente para incorporar la determinación de la retribución de los administradores.
  - No contrariar norma alguna, sea fiscal o mercantil, como puede ser no exceder la remuneración del 10 por ciento de los beneficios (Sentencias de 15 de junio de 2000 y de 20 de diciembre de 2007). Si supera esa barrera el gasto dejará de ser deducible por el exceso (Sentencias de 1 de mayo de 2005 y 20 de diciembre de 2007).
  - El acuerdo de la Junta al respecto ha de ser claro, expreso, explícito y terminante (Sentencia de 5 de febrero de 2004).
- Los Tribunales Superiores de Justicia sostuvieron tesis encontradas. Mayoritariamente se alinearon con la postura flexible de la Audiencia Nacional pero hubo alguna que se mostró disidente. Entre las primeras figuran los de Cataluña (Sentencia nº 154/2005: la Junta de Accionistas como órgano soberano; Sentencia nº 1055/2001: los acuerdos que se adopten deben ser impecables desde el punto mercantil) y Asturias (Sentencias nº 219 y 243 de 2001). En el segundo grupo se inscribe el TSJ de Galicia donde se sostiene la primacía de las previsiones estatutarias (Sentencia nº 1180/2001; también Asturias nº 802/2002).
- El TEAC mantuvo una postura ponderada. Admite, así, la capacidad de la Junta para fijar las retribuciones si están contempladas estatutariamente pero siempre que se respeten los requisitos que marca la norma mercantil. Si se procede a realizar modificación estatutaria (que es lo que debe hacerse, conforme a la Resolución de 2 de diciembre de 1999) deberá constar en escritura pública que ha de inscribirse en el Registro Mercantil (Resoluciones de 29 de junio y 20 de julio de 1994 y 23 de octubre de 1996).
- En cuanto al Tribunal Supremo justo es reconocer que en sus Sentencias de 17 de octubre de 2006 (dictada en recurso de casación en unificación de doctrina) y de 6 de febrero de 2008 ya anticipaba el sentir que exteriorizaría en sus dos Sentencias de 13 de noviembre de 2008, si bien en éstas de una forma “amplificada”. Así, la tesis del TS era que
- a) En relación con las SSAA la Junta no es competente para fijar la retribución del administrador. Si se pretende su reconocimiento deberá procederse a reformar los Estatutos por parte de la Junta. En caso de que los Estatutos señalen la participación que le corresponde en los beneficios sociales deben, además, determinarla “concretamente”.

- b) Cuando se trate de SRL se procederá, en principio, igual que ante las SA. Si la retribución no consiste en participación en beneficios se admite que la Junta la fije en cada ejercicio.

En fin, es patente que el TS siempre se ha ajustado al máximo a las imposiciones de las normas mercantiles y, como veremos, sigue haciéndolo.

Llegamos así a las ya famosas **Sentencias de 13 de noviembre de 2008**, cuyos principales postulados pasamos a resumir:

- **Para que la remuneración de los miembros del Consejo de Administración de una sociedad pueda ser considerada gasto deducible se requiere que se encuentre fijada en los estatutos: si se omite toda referencia al respecto significará que el cargo es gratuito y que las presuntas remuneraciones no son otra cosa, a efectos fiscales, que liberalidades y, por consiguiente, no serán deducibles.** Es la conclusión a la que se llega a partir de la normativa mercantil (arts. 9 y 130 LSA) y fiscal (art. 13,ñ LIS). La previsión estatutaria es la que permite considerar que la remuneración es obligatoria y, por tanto, el gasto es deducible a efectos fiscales por ser necesario, conforme al art. 13 LIS, para el ejercicio de la actividad sin que pueda confundirse con una liberalidad.
- En consecuencia, en los estatutos debe constar de forma cierta la remuneración de los administradores sin que quepa suplir la voluntad estatutaria por la del Consejo de Administración. Si éste quiere completar las carencias de los estatutos lo que ha de hacer es proceder a su reforma mediante la Junta General. Tampoco la Junta de Accionistas podrá suplir, por tanto, la voluntad estatutaria.
- **La norma estatutaria debe precisar el concreto sistema retributivo o los criterios que permitan determinar la cuantía de la retribución perfectamente y sin margen de discrecionalidad.** No basta, pues, con la mera cita del precepto legal aplicable, con la previsión de varios posibles sistemas retributivos o con la simple determinación de un límite máximo en la cuantía si es que se ha optado por el sistema de participación en beneficios. La inseguridad en la fijación de las retribuciones en cuestión podría redundar en perjuicio no sólo de los propios administradores sino también de los accionistas, especialmente de los minoritarios.

La crítica a las Sentencias debe empezarse teniendo presente un dato irrefutable: **se refieren a un caso sujeto a la normativa del Impuesto sobre Sociedades anterior al hoy vigente Real Decreto legislativo 4/2004.** Debe recordarse que **la norma actual contempla la cuestión de los gastos deducibles desde un punto de vista bien distinto: se remite al resultado contable para la determinación de la base imponible y, por extensión, y salvo los ajustes fiscales expresamente establecidos por la ley, también los gastos serán los que así se reconozcan por la normativa contable.**

**El revuelo causado por las Sentencias del Tribunal Supremo llevó a la Dirección General de Tributos (DGT) a pronunciarse de modo expreso mediante un Informe emitido el día 12 de marzo de 2009.** La DGT toma como punto de partida que la norma vigente es el Real Decreto legislativo 4/2004. A partir de ahí, la deducibilidad del gasto en el que consiste la retribución de los administradores se condiciona a

- La constancia en estatutos, tanto de las SA como de las SL, del carácter remunerado del cargo, y aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza que ha establecido el Tribunal Supremo respecto de la Ley 61/1978.
- El gasto en cuestión debe hallarse contabilizado.
- El gasto debe estar registrado en la cuenta de resultados.
- No debe representar una liberalidad.

Hasta aquí, debe subrayarse que la DGT se limita, en realidad, a seguir la estela dejada por el TEAC en una serie de resoluciones dictadas en los últimos años (cfr. las de 14 de septiembre y 11 de octubre de 2006 ó 18 de diciembre de 2008). En ellas hallamos las siguientes premisas:

- Desde la Ley 43/1995, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina partiendo del resultado contable debidamente corregido mediante la norma fiscal mediante los ajustes extracontables. Uno de esos ajustes es la relación de gastos no deducibles que encontramos en la Ley. Entre ellos figuran las liberalidades, concepto del que se excluyen de modo expreso aquellos gastos “correlacionados con los ingresos”, como son los que ocasiona retribuir al administrador de la sociedad.
- La remisión a la normativa mercantil abarca el Código de Comercio y las leyes de las SA y las SL pero, evidentemente también, el Plan General Contable y demás normas contables entre las que encontramos el principio de correlación entre ingresos y gastos. La retribución de administradores se situaría entre estos gastos (vid. BOICAC nº 21 de abril de 1995).
- Se produce, por tanto, un cambio radical en esta materia entre la Ley 61/1978 y la Ley 43/1995. En definitiva, la Ley 43/1995 a lo que se remite es a la legislación contable que es la que rige para la determinación del resultado contable, antes que a la normativa mercantil de cualquier otro orden como pueda ser el contractual o el societario.

## 2.2. LA VIS ATRACTIVA DE LA RELACIÓN MERCANTIL SOBRE LA RELACIÓN LABORAL DE ALTA DIRECCIÓN.

El otro eje que recorre las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 se refiere al predominio que se reconoce a la relación mercantil sobre la laboral a la hora de calificar la relación del administrador con la sociedad a la que sirve.

El Tribunal Supremo analiza el caso concreto de las denominadas retribuciones “específicas” que se abonan a Presidente y Consejero Delegado de la empresa recurrente a fin de determinar la diferencia que hay entre ostentar la condición de miembro del Consejo de Administración y actuar sometido al Derecho Laboral y estar contratado como personal de alta dirección. El objetivo es dilucidar si las retribuciones de los primeros tienen carácter deducible o no como gasto en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal sólo admite casos de relaciones de trabajo comunes en régimen de dependencia y no calificable como alta dirección, si se produce un desempeño simultáneo de un cargo social y una relación de carácter laboral. Se acepta, así, que exista el doble vínculo siempre y cuando su objeto no se encamine a la “suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección”.

No empece a todo ello que los administradores o consejeros estén dados de alta en la Seguridad Social, se hubiera pactado formalmente con ellos su condición de trabajadores o se les hubiera practicado retención en sus retribuciones como si percibieran rendimientos de trabajo ordinarios (o sea, no como administradores, cuyo tipo actualmente se sitúa en el 42%) y todo ello hubiera quedado debidamente contabilizado. Y es que “la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes”.

Con anterioridad, alguna sentencia estaba en la senda de las Sentencias de 13 de noviembre, como es el caso de la de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2002 (en la que el gerente cotizaba a la Seguridad Social también como trabajador), pero la mayoría de sentencias y resoluciones admitían la naturaleza dual de la retribución (como empleado y como gerente/consejero/director), incluido el Tribunal Supremo. Así lo hizo en una Sentencia de 27 de octubre de 1991 en un caso en el que en una sociedad colectiva los socios llevaban a cabo actos fundamentales de gestión y administración y la prestación de servicios profesionales a favor de la entidad a la vez. Se reconoció en ese caso que era posible distinguir la retribución por cada función con lo que fiscalmente debían calificarse de manera distinta. Y para la Sala Cuarta del Tribunal Supremo es posible compatibilizar relación laboral con relación societaria en la figura del administrador que también se integra en un órgano de administración (Sentencias de 27 de enero de 1992, 14 de junio de 1994 y 20 de octubre de 1998), debiéndose cumplir, eso sí, el requisito de dependencia y ajenidad – y éste se daría cuando el administrador societario no es titular del 50% del capital social -.

La convivencia pacífica entre ser administrador y a la vez directivo de la sociedad había encontrado adecuado reflejo en la opinión de la Administración, también (vid. pregunta 127397 Programa INFORMA).

Es conveniente puntualizar, también, que **la Audiencia Nacional había resaltado la necesidad de prueba efectiva de la relación laboral** – por ejemplo, que fuera de carácter especial, como la del personal de alta dirección -, prueba que incumbe siempre a la entidad (Cfr. Sentencias de 14 de marzo de 2001 y 16 de noviembre de 2005), en cuyo caso sí se admitía la deducibilidad del gasto. Y lo mismo cabría decir respecto de la deducibilidad del sueldo cuando de una prestación de servicios se tratara (Sentencia de 20 de diciembre de 2007). Asimismo, el TEAC había abundado en la necesidad de esa prueba (resolución de 21 de julio de 2000), sirviendo, a estos efectos, el contrato laboral, la cuantía de las retenciones y la de los pagos efectuados a la Seguridad Social (Resoluciones de 9 de marzo de 1993 y 23 de febrero de 2001), en la dirección de admitir la deducibilidad del gasto en la retribución en el Impuesto sobre Sociedades sin que pudiera confundirse con un reparto encubierto de dividendos (Resolución de 18 de octubre de 1995 y Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de 21 de julio de 2003).

Harto ilustrativo de un modo razonable de afrontar el problema resulta una serie de consultas de la DGT (las nº 1316, 1923, 1937, 1938 y 2023 del año 1998), donde, partiendo del resultado contable, se distinguen **varios supuestos posibles**:

- a) **Retribución de los fondos propios, cuando la contraprestación pagada al socio no se corresponde con servicios realmente prestados; no siendo gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades son rendimientos del capital mobiliario en el IRPF** como retribución correspondiente a la participación en los fondos propios de una entidad (Cfr. Art. 37 Ley 18/1991).
- b) **Retribución como administrador (soportando la retención al tipo del 30%) o como consejero o como trabajador sujeto a una relación laboral (aquí se aplicaría la tabla de retenciones), considerada como rendimiento del trabajo conforme al IRPF del socio** (arts. 24.Uno y 25.p de la Ley 18/1991), con independencia de si cotiza en el régimen general o en el especial de la Seguridad Social. Constituye **gasto para la empresa pagadora**.
- c) **Retribución como trabajador por cuenta propia**. Serán **rendimientos de actividades profesionales prestadas por el socio y, correlativamente, gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades**.

### 2.3. LA SITUACIÓN EN LA ACTUALIDAD SEGÚN LA ADMINISTRACIÓN Y LA ÚLTIMA JURISPRUDENCIA.

**La Administración Tributaria está absorbiendo la doctrina que emana de las Sentencias de 13 de noviembre de 2008** y se pronuncia a favor de la consideración del vínculo del administrador con la sociedad como de naturaleza exclusivamente mercantil. Así sucede en la Consulta V2159-11, de 20 de septiembre, refiriéndose a un administrador único que es a la vez el gerente de la compañía. Todos sus rendimientos pasan a ser rendimientos del trabajo (art. 17.2.e LIRPF). Consecuencia de esa doctrina es ignorar las retribuciones que pueden percibirse como gerente y estar únicamente a las que se perciben como administrador (“la relación mercantil prevalece sobre la laboral especial”) y si éstas figuran como de carácter gratuito en los estatutos ya no cabe plantearse deducibilidad alguna del gasto ocasionado a la sociedad con la retribución pues la calificación que le corresponde es la de liberalidad, lo cual no quita, y no deja de ser escandalosamente paradójico que, pese a lo dicho, se aplique a dicho pago la retención del 42% prevista en 2012 y 2013 para los rendimientos del trabajo cuando los percibe un administrador. Por lo demás, este es el sentir de una Consulta más reciente y muy conocida, la V0879-12, de 25 de abril.

En lo tocante a la posición de los tribunales, estos últimos años hemos asistido a la proliferación de una jurisprudencia dispar que, en realidad, sirve para apoyar cualquier postura que quiera adoptarse ante tan discutida cuestión.

En primer término hay que advertir que **el Tribunal Supremo no ha abandonado la línea que venía preconizando** y que tanta notoriedad adquirió con las Sentencias de 13 de noviembre de 2008. Muestra de esta línea son sus Sentencias de 22 y 28 de diciembre de 2011. Las mismas se aferran a la teoría del vínculo y a las exigencias derivadas de la normativa mercantil: la fuente de exigencia de la constancia expresa del carácter retribuido del cargo es la norma mercantil y no la fiscal (vid. también

SAN 1 de marzo de 2012). Y, lo que es muy importante, el TS advierte que el cambio de norma fiscal (de la Ley 61/1978 a la 43/1995) no es relevante: *“la diferencia que la entidad recurrente formula entre el artículo 13 ñ) de la Ley 61/1978 y el 10.3 de la Ley 43/95 lo que daría lugar a una distinta solución de la problemática planteada es inexistente, por referirse aquel precepto a participaciones de los administradores en beneficios, en tanto que el artículo 10.3 regula la conformación de la base imponible”*.

En esta línea “dura” ha de inscribirse también la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2012 en la que se niega la existencia de relación al servicio de la empresa por parte de los socios y administradores. En consecuencia se aprecia retribución de fondos propios puesto que su mera contabilización no hace prueba de lo contrario. De todas formas, hay que tener en cuenta que lo que estrictamente se discutía era si los gastos en cuestión eran o no gastos de personal. Quizás esta Sentencia guarda relación con otra del mismo tribunal de 13 de mayo de 2009 en la que se negó la deducibilidad del gasto correspondiente a la retribución de una administradora ante la ausencia real de relación laboral – que sí se apreció en sus hijas, también administradoras, ya por el propio TEAC -, con la consecuencia de calificarse los pagos a ella efectuados como retribución del capital propio.

La misma tendencia se aprecia en el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sus Sentencias nº 438 y 649 de 2012, de 24 de abril y 12 de junio, respectivamente, en las que cita expresamente la STS de 13 de noviembre de 2008: *“el diferente tratamiento de la problemática planteada por la diferente legislación aplicable ha de rechazarse si se tiene presente que son los estatutos de la entidad recurrente los que exigen la adopción del acuerdo de retribución de los administradores, acuerdo que aquí no se ha producido y que hace procedente la regularización practicada”*, añadiendo que *“la diferencia que la entidad recurrente formula entre el artículo 13 ñ) de la Ley 61/78 y el 10.3 de la Ley 43/95 lo que daría lugar a una distinta solución de la problemática planteada es inexistente, por referirse aquel precepto a las participaciones de los administradores en beneficios, en tanto que el artículo 10.3 regula la conformación de la base imponible”*. Por tanto, concluye el TSJ, hubo liberalidad al retribuirse a los administradores al margen de las previsiones de los estatutos.

Más flexibles parecen aquellas resoluciones que exigen que, como mínimo, exista constancia en los Estatutos no bastando la intervención de la Junta General para suplir su vacío (Sentencia de 17 de mayo de 2010, del Tribunal Supremo; vid. También Res. TEAC de 5 de octubre de 2010), si bien su constancia en la contabilidad ayuda (Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2010, y del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 21 de junio de 2010).

Hay otro grupo de sentencias que resultan más “abiertas”. Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia nº 403/2011, de 13 de mayo, afirma la deducibilidad de las retribuciones al administrador, incluso si no constaran en estatutos. Justifica su postura en el **carácter flexible de gasto deducible** que recoge la Ley 43/1995 frente a la Ley 61/978, en que tal gasto no es liberalidad y en que resulta probada su correlación con los ingresos.

Del mismo tenor es la dictada por el mismo Tribunal el día 2 de junio de 2011 (nº 462/2011), particularmente interesante porque permite comprender que los obstáculos que presenta la concepción que se extrae de la jurisprudencia laboral atienden a unos motivos determinados: si se trata de evitar que los administradores puedan acceder a unas determinadas compensaciones económicas mediante la triquiñuela de contratarles como altos directivos hurtando la cuestión así al ámbito fiscalizador de los pequeños accionistas, quienes son finalmente los perjudicados al reducirse el beneficio social susceptible de reparto, esta situación no es susceptible de producirse cuando el administrador, y a la vez alto cargo,



es el titular casi absoluto de todo el capital social, en el marco de una “estructura estrictamente familiar de la mercantil demandante en la cual el administrador tiene una mayoría tal que, sin el menor inconveniente podía acomodar los estatutos sociales a su criterio” (FJ 1º). Desde este punto de vista, resultaría que la teoría del vínculo funciona, conscientemente o no, como una cláusula antielusiva pero importada de otro sector del Ordenamiento. La defensa de los intereses de los pequeños accionistas impidiendo que se reduzcan los beneficios repartibles a favor de los intereses de la cúpula dominante, la obstaculización para que un “falso” alto directivo pueda beneficiarse de una indemnización por cese como correspondería a un trabajador, son dos ejemplos de comportamiento anómalo de la vida social provocado por un uso abusivo de la posibilidad de actuar a la vez como administrador y como sujeto contratado en el marco de una relación laboral especial. En la medida en que el perjuicio que irradia contamina los ámbitos mercantil y laboral es en esos mismos campos donde adquiere su razón de ser la restricción que arrastra la maximalista teoría del vínculo. Nada de ello sucede en Derecho Tributario donde el falseamiento, en su caso, de una relación contractual (se retribuye a un consejero como alto cargo cuando no realiza las funciones propias del mismo), dadas las consecuencias fiscales que puede generar (gasto deducible por una retribución que no corresponde a un trabajo hecho para la empresa y que, en cambio, encubre una renta del capital o mayor salario como administrador), encuentra como cauce de resolución la calificación de simulación del caso y su adecuada reconducción.

En una línea flexible citemos, también, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 24 de marzo de 2010 admite cualquier medio de prueba de que el administrador trabaja realmente para la entidad, así como la STSJ Madrid nº 607/2011, de 13 de julio, donde se subraya la importancia del cambio legislativo que supone la Ley 43/95 y la relevancia de haber contabilizado el gasto en cuestión y que se trata de retribuciones reales estando previsto, no obstante, en los estatutos sociales la retribución del cargo de administrador aunque su determinación concreta se dejara en manos de la Junta General de Accionistas.

## 2.4. CONSIDERACIONES Y RECOMENDACIONES DE CARA AL FUTURO

No es posible en estos momentos prever el sentido de una sentencia o una resolución más allá de atenerse a una serie de criterios muy genéricos que presumiblemente van a informar el sentido de aquella según cual sea el tribunal de procedencia. Sin embargo, parece recomendable tener algunas ideas claras a la hora de enfrentarse a esta situación:

Es imprescindible no perder de vista ni un solo momento la evolución que ha seguido el concepto de gasto deducible, según el propio Tribunal Supremo (Sentencia de 5 de marzo de 2004). Este Tribunal ha aceptado la evolución a la que la ley fiscal ha sometido a este concepto constatando el trayecto seguido desde la Ley 61/1978 a la Ley 43/1995 y al Real Decreto legislativo 4/2004 (Cfr. Sentencias de 1 de octubre de 1997 y 6 de febrero de 2008). Por su parte, la Audiencia Nacional también se ha adherido a esta evolución (Sentencia de 31 de octubre de 2002) que permite diferenciarlo de lo que es una donación (Sentencia de 23 de julio de 1996), siendo preciso atender a su fundamentación finalista (Sentencia de 21 de julio de 1995). Ejemplo de liberalidad sería una condonación de deuda (Cfr. Res. TEAC de 14 de mayo de 2008), supuesto que, como resulta palpable, nada tiene que ver con lo que estamos tratando.

Debe insistirse en que **la remisión que hace la ley fiscal a la norma mercantil en este orden de cuestiones, en realidad, se hace a la normativa contable.** Además, en este juego de remisiones, sería contradictorio que el Tribunal Supremo proclamara el “respeto a la ley mercantil” (Sentencia de 6 de febrero de 2008) y el carácter plenamente aplicable de las normas mercantiles (como se reitera en las Sentencias de 13 de noviembre de 2008) y, sin embargo, se rechazara el concepto que de gasto deducible hoy brinda la Ley del Impuesto sobre Sociedades al establecer su correlación con los ingresos (arts. 14.1.e, y 10.3, y Resoluciones TEAC de 11 de octubre de 2006 y 18 de diciembre de 2008). En este contexto **adquiere tintes perturbadores la insistencia en remitirse a conceptos y tendencias que emanan de las Salas de lo Civil y de lo Laboral del Tribunal Supremo (Cfr. FJ 8º de las SSTs de 13 de noviembre de 2008) en detrimento de la propia letra y espíritu de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y del resultado contable.**

Incluso aceptando la relevancia que pueda tener para una más correcta comprensión de tan compleja cuestión, debería tenerse en cuenta que el rechazo al doble vínculo no tiene en consideración que en caso de Consejo de Administración hay que diferenciar las funciones que a este competen de las que desarrolla un, pongamos por caso, Consejero Delegado. El Consejo, colegiadamente, supervisa, delibera y controla de modo no permanente, el funcionamiento de la entidad. Es la función propia de los consejeros, comportarse como una prolongación de la persona jurídica y su retribución debe constar en los Estatutos. Los consejeros, además, están excluidos del ámbito laboral a partir del art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores por considerarse su relación con la sociedad de naturaleza mercantil (vid. art. 1.Tres. RD 1382/1995). Frente a ellos, el Consejero Delegado ejecuta y gestiona continuamente el día a día de la empresa, vela por la consecución del objeto social de la misma y por el desarrollo de su actividad económica, funciones que no son propias de su condición de consejero sino que tiene asignadas por delegación del Consejo. No es a su retribución, por tanto, a la que se refiere la legislación societaria.

Más allá de estas premisas, la jurisprudencia y doctrina referenciada ponen de manifiesto **argumentos que adquieren mayor relevancia todavía en estos momentos de turbulencias y que ayudan a sostener el carácter deducible de la retribución del administrador como gasto del Impuesto sobre Sociedades.** Tales argumentos, y otros más que pasamos a listar, pueden constituir una ayuda relevante en la defensa de tal carácter deducible, en el bien entendido de que ninguno de ellos, ni tan siquiera todos ellos agrupados, adquieren un carácter infalible, dado el grado de indeterminación y relativismo que preside esta materia, tanto por el inabarcable elenco de supuestos de hecho con sus inevitables matices como por la peculiar forma de enfocar el problema a la que puede adscribirse inopinadamente el órgano juzgador o la administración actuante. Es igualmente importante tener presente que algunas soluciones jurisprudenciales, tanto cuando perjudican como cuando son favorables, pueden estar pensando en empresas de un tamaño y características distintas al del caso que tengamos delante, generalmente pequeñas y medianas empresas. Es ilustrativo de este desfase en el que se puede caer el propio caso de las célebres Sentencias de 13 de noviembre de 2008: si se dictan en relación con una multinacional difícilmente serán directamente extrapolables en muchos casos a empresas de distinta entidad.

En todo caso, conviene poner unos límites que es preferible no traspasar. **Concuera con el criterio de prudencia cumplir con lo mínimo que es exigible conforme a las normas mercantiles de aplicación y que, al menos en sede de estatutos, resulte definido si el cargo de administrador es retribuido o no.** Si ni siquiera hay constancia de este extremo las dificultades para salir victoriosos del posible conflicto se acrecientan. Desde esta óptica es fácil comprender el sentido de una reciente consulta DGT que ha

provocado cierto revuelo. Se trata de la Consulta V0879-12, de 25 de abril. En ella se pregunta si el gasto correspondiente a su retribución como gerente es gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades siendo el sujeto en cuestión socio mayoritario, administrador de la mercantil y director general de la misma. La DGT se aferra al carácter gratuito del cargo según estatutos y a la concepción que del doble vínculo resulta de las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 (prevalencia de la relación mercantil sobre la laboral) para, finalmente, negar tal deducibilidad y, en un evidente e irreflexivo exceso, calificar el pago de liberalidad: “habida cuenta que las funciones de gerencia quedan absorbidas por las funciones de administrador y éstas son de carácter gratuito, conforme a lo dispuesto en los estatutos sociales, debe considerarse una retribución satisfecha al administrador de la entidad responde, en realidad, a una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1.e) del TRLIS al resultar superior a lo estatutariamente previsto y, en consecuencia, no será fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades” ( y, sin embargo, mantiene que la retención aplicable es la que corresponde a los administradores de sociedades, 42 % en 2012 y 2013, por tanto un tipo aplicable a rendimientos del trabajo y no a ganancias lucrativas).

En síntesis, las líneas argumentales a las que proponemos prestar atención son las siguientes:

- Es recomendable y prudente empezar por reflejar el distinto contenido de las funciones de administrador y de consejero en los propios Estatutos. Y explorar, caso que sea posible, la conveniencia de mudar el cargo de administrador por otro que pueda inscribirse en una relación laboral común.
- Interesa ceñirse al criterio de la realidad de los hechos y de la constancia probada de los mismos, por los más diversos medios, criterio tantas veces aludido por sentencias y resoluciones, para ponerlo en relación con el concepto hoy vigente de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades y la relevancia que al respecto guarda el resultado contable.
- El art. 4.Dos.c) del RD 1382/1985 prevé el carácter retribuido de los contratos de alta dirección, lo cual contradice cualquier pretensión de hacer pasar la retribución de los mismos por liberalidades por el mero hecho de que la persona en cuestión se encuentre integrada en un órgano de administración social.
- Conviene dejar constancia en la Memoria de los sueldos y remuneraciones de los miembros del Consejo, “cualquiera que sea su causa”, según reza el art. 260 de la Ley de Sociedades de Capital, admitiendo, así, implícitamente, que alguno de esos miembros devengue su retribución como consecuencia de su actuación como alto cargo de la empresa.
- No se puede aceptar que los criterios que emanan de las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 signifiquen dejar en manos de la Inspección de los Tributos la decisión sobre la legalidad de los estatutos y demás cuestiones de índole mercantil, por contrariar la presunción de validez que deriva del art. 20 CCom. y del art. 7 del Reglamento del Registro Mercantil.
- La Ley General Tributaria, en su art. 13, establece el principio de calificación, en cuya virtud las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran

dato y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez. Por tanto, habrá que estar a la realidad de los mismos.

- En todo caso, **no es dable ignorar todo el régimen jurídico de las operaciones vinculadas**. La **relación administrador-sociedad** es una de las que dan lugar a la aplicación del mismo (art. 16.3.b LIS) de modo que debe presumirse que **la relación es retribuida y debe serlo a precios de mercado**, pudiendo contradecir en este punto a lo que ya conste en estatutos (art. 16.1 LIS), sin que exista razón alguna para dejar de ser consecuentes con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en esta materia.

### 3. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS PERCIBIDAS POR LOS ADMINISTRADORES SOCIALES DESDE LA PERSPECTIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

A tenor de la **Nota nº 1/12 del Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria de 22 de marzo de 2012** y de las exposiciones que de la misma ha hecho la propia Agencia, entre otros lugares, en esta misma casa, estamos instalados, tal y como ya hemos comentado, en la senda de la inseguridad y de la incertidumbre respecto de las consecuencias tributarias que derivan de las rentas que se perciben como remuneración del trabajo de las empresas en cuyo capital se participa.

A la hora de contemplar la calificación que puede otorgarse a las rentas percibidas por los administradores sociales, hay que señalar que las rentas que una persona física obtiene de una sociedad pueden ser de naturaleza distinta dentro del IRPF: rendimientos de capital mobiliario, rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas y profesionales.

Su determinación no es baladí pues resulta de trascendencia tanto por su tributación, es decir, a qué base imponible, general o del ahorro, se han de incorporar, como a la problemática de los pagos anticipados. Veámoslo seguidamente.

#### 3.1 TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DE LOS ADMINISTRADORES: CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE

##### A) CARACTERIZACIÓN DE UN RENDIMIENTO COMO RENTA DEL TRABAJO. EL CASO DE LOS ADMINISTRADORES EN PARTICULAR.

**El punto de partida es claro, el socio persona física de una entidad puede percibir rendimientos del trabajo o de actividades económicas de la propia entidad.** Nadie sensato puede discutirlo pues ya el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 16 de abril de 1998 siendo ponente D. Emilio Pujalte, estableció que *“lo que antecede significa –y no hay nada en la Ley que lo prohíba- que quienes son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por razón de rendimientos del trabajo pueden serlo, asimismo, por rendimientos de actividades profesionales, aunque unos y otros se rindan al mismo sujeto pagador, siempre que tengan su origen en relaciones jurídicas distintas e independientes entre sí”*.

Es básico empezar por afirmar que la definición que establece la norma aplicable, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), no tiene nada que ver con el concepto de relación laboral propia del Derecho Laboral. Nos explicamos. Desde la óptica tributaria son considerados rendimientos del trabajo, entre otras, las pensiones compensatorias, aportaciones al patrimonio protegido del discapacitado, las remuneraciones de los cargos políticos, etc. Es decir, vínculos jurídicos que no derivan de una relación laboral desde la óptica del Derecho Laboral. A su vez, el propio artículo 17.3 de la LIRPF establece la calificación de rendimiento de actividad económica en algunas relaciones laborales de carácter especial. Es decir, tal y

como hemos afirmado, **no existe una identidad entre el concepto tributario de rendimiento del trabajo y la relación jurídica laboral establecida por el Derecho Laboral.**

Así lo reconoce la Nota de la Agencia Tributaria, aspecto que, obviamente, ratifica el principio de estanqueidad tributaria pues es un ámbito claramente definido en la propia norma tributaria. A pesar de esta afirmación, la Nota acabará resolviendo las cuestiones que plantea acudiendo a conceptos propios de derecho laboral, tal y como veremos.

Pero, de momento, sigamos por el camino de la norma aplicable. El artículo 17 de la LIRPF da una definición amplia de rendimiento del trabajo en su primer apartado cuando establece que:

*“1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.”*

Posteriormente, enumera seis supuestos que, en particular, se consideran también rendimiento del trabajo para, posteriormente, en su apartado dos, incluir otros supuestos en los que también, en todo caso, se considera retribución del trabajo el rendimiento obtenido. En este segundo apartado interesa citar la letra e) al establecer como rendimiento del trabajo, en todo caso, *“Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”*

A su vez el artículo 27 de la LIRPF establece que

*“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

Como vemos, el artículo 17.2.e) establece de forma específica la naturaleza de rendimiento del trabajo de las retribuciones de los administradores. A su vez, el artículo 17.1 marca una definición residual (*“que no tengan el carácter de actividades económicas”*), con lo cual, enlazado con el 27 y los requisitos para que exista naturaleza de actividad económica (ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción) éstos deben considerarse requisitos *“sine qua non”* a efectos de tener naturaleza de rendimiento de la actividad económica, y, por tanto, su ausencia hace que el rendimiento lo sea del trabajo. Es por ello que **la cuestión básica es analizar en cada caso si existe o no una ordenación por cuenta propia así como la existencia de medios de producción en sede del socio. Si no existe, la retribución será un rendimiento del trabajo.**

A su vez, el artículo 24 de la LIRPF establece la naturaleza de rendimiento de capital mobiliario de los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Por tanto, podríamos establecer que:

- A) **Las rentas derivadas de la retribución de los administradores y miembros del Consejo de Administración, de las Juntas que hagan a sus veces y demás miembros de otros órganos representativos tendrán la naturaleza de rendimientos del trabajo.**

- B) Las rentas procedentes de la entidad por trabajos o servicios realizados a la misma, distintos de los propios de ser miembro de los órganos de administración, serán rendimientos del trabajo si no hay una ordenación por cuenta propia y una existencia de medios de producción por parte de la persona física. Si los hubiere, serán considerados rendimientos de actividad económica o profesional.
- C) Los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios serán rendimientos de capital mobiliario.

Hasta aquí todo es, y era, sencillo. El tema o su complejidad deriva de las Sentencias del Tribunal Supremo de 21/04/2005 y, especialmente, de 13/11/2008 y, claro está, de la interpretación que hace de las mismas la Agencia Tributaria. Veamos el porqué.

En primer lugar, la Agencia Tributaria entiende que la totalidad de las retribuciones percibidas por la persona del administrador, tanto las derivadas del ejercicio de las funciones del cargo de administrador como las que pudieran resultar de la formalización adicional de un contrato de alta dirección, deben entenderse comprendidas en la letra e) del apartado 2, del artículo 17 pues el vínculo que mantiene con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral. Entonces, estarán sujetas a la retención del 42 por ciento para los años 2012 y 2013.

Si bien la propia Nota establece que no existe una identidad entre el concepto de rendimiento del trabajo en el IRPF y el concepto de relación laboral del propio Derecho laboral, también dice que al no existir relación laboral del alto directivo con la empresa por primar la relación mercantil, sobre la laboral, desde la óptica tributaria sucedería lo mismo y, por tanto, todo sería rendimiento de sus funciones de administración.

Esta conclusión la extrae de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero, a nuestro entender, la Sentencia de 13 de noviembre de 2008 plasma unas conclusiones equivocadas basadas en jurisprudencia dictada por el propio Tribunal Supremo en asuntos tendentes al rechazo de los pactos abusivos o indemnizaciones exageradas, entre otras las de 30 de diciembre de 1992 y de 21 de abril de 2005, donde se puede leer que *“ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal, con la única finalidad de poder ser retribuido de forma extraordinaria y anómala.”* La misma postura es sostenida en las Sentencias de 12 de enero y de 27 de abril de 2007 en las que se rechaza este doble vínculo mercantil laboral. Es decir, en nuestra opinión, las citadas Sentencias tienen por finalidad cerrar el camino para aquellas grandes empresas, o alguna mediana, que mediante estas soluciones buscan huir de los límites estatutarios y, en alguna medida, esconder a los socios el verdadero nivel retributivo satisfecho a algunos administradores.

El propio Tribunal Supremo ha admitido también la compatibilidad de la relación laboral y la mercantil ya que entiende que ambas actividades pueden ejercerse simultáneamente. Así lo establece, entre otras, en las Sentencias de 25 de octubre de 1990 donde textualmente dice que *“en una misma persona pueden coincidir las cualidades de Consejero puro y simple (y por supuesto, de accionista) y trabajador común o sometido a relación laboral especial de personal de alta dirección, siendo indudable en tal supuesto y por lo que afecta a su condición de trabajador en cualquiera de ambas modalidades es competente este orden jurisdiccional social”*. Asimismo, en las Sentencias de 26

de abril de 2002, de 20 de octubre de 1998 y de 27 de marzo de 2003, entre otras, viene afirmando la **compatibilidad entre el cargo de consejero y el desarrollo de una actividad laboral ordinaria en la misma entidad.**

Del mismo modo, en las Sentencias 27 de enero de 1992, 14 de junio de 1994 y 20 de octubre de 1998, **se admite el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral aunque sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificables de alta dirección, sino como relación de trabajo común. Obviamente, con el requisito de la concurrencia de la dependencia y la ajenidad.** En la Sentencia de 29 de enero de 1997 se entendió que se produce esta ajenidad cuando el administrador societario no es titular del 50 por ciento del capital social. Textualmente se expresa que *“la calificación de su trabajo como por cuenta ajena – por cuenta de la persona jurídica cuyo gobierno le está encomendado- deriva precisamente de que su participación en la propiedad de la misma no alcanza la mayoría de acciones. En el caso de los administradores sociales con participación mayoritaria propiamente dicha (la mitad o más de las acciones) faltaría la nota de ajenidad, y nos encontraríamos ante un supuesto de trabajo por cuenta propia.”* De la misma forma se manifiesta en las Sentencias de 20 de noviembre de 2003, de 27 de junio de 1989 y de 5 de octubre de 1995, entre otras.

A mayor abundamiento, es de resaltar, por un lado, que la Dirección General de Tributos en su informe de 12 de marzo de 2009, emitido para valorar las consecuencias de la Sentencia del Tribunal Supremo no se realiza ninguna mención a la doctrina del doble vínculo. Y, por otro lado, que, a día de hoy, la Agencia Tributaria mantiene en su sede electrónica la pregunta número 127397 donde textualmente se establece que:

*Pregunta*

- *¿Qué tipo de retención debe aplicarse a los administradores de sociedades que, al mismo tiempo, están contratados como trabajadores de la sociedad?*

*Respuesta*

- *Las retribuciones que perciban por la condición de administradores de la sociedad estarán sometidas a un tipo de retención del 35 por 100. Las retribuciones que perciban como trabajadores por cuenta ajena estarán sometidas al procedimiento general de cálculo de retenciones previsto en la normativa vigente, con el mínimo del 15 por 100 si derivan de relación laboral especiales de carácter dependiente, de altos directivos.*

*En los períodos impositivos 2012 y 2013, el porcentaje de retención del 35 % se eleva al 42 %.*

Todo ello basándose en las Consultas Vinculantes V1239-05 y V1993-05

A la vez, resulta que la opinión volcada en la referenciada Nota 1/12 ya fue expuesta en la Consulta Vinculante V2159/2011 que también figura inserta en la página web de la AEAT.

Es decir, que puede afirmarse que **la Agencia Tributaria mantiene opiniones contradictorias con lo que contribuye a avivar la inseguridad jurídica** en esta cuestión.



## B) CALIFICACIÓN DE LA RENTA QUE PERCIBEN LOS SOCIOS QUE PRESTAN SERVICIOS A LA SOCIEDAD DISTINTOS DE LA FUNCIÓN DE ADMINISTRADOR.

En segundo lugar, la Nota trata el tema de los socios que no forman parte del órgano de administración y prestan servicios a la sociedad estableciendo que no existen reglas especiales para calificar estos servicios, que recordemos, son ajenos a la condición de administrador, y por tanto, se remite a la normativa del IRPF. Para ello, acude a los artículos 17 y 27 de su Ley reguladora, estableciendo, como no podía ser de otro modo, que se calificará como actividad económica aquella en la que se cumplan los dos requisitos esenciales ya conocidos, es decir, que exista una ordenación por cuenta propia y unos medios de producción en sede del socio. El problema deriva en el análisis que realiza de la existencia de estos requisitos.

En cuanto al primero de los rasgos, la Nota sostiene que existe una presunción de ordenación por cuenta propia de los medios de producción cuando el socio posea más del 50 por ciento del capital de la sociedad. Este argumento ya fue esgrimido por la AEAT en la Consulta Vinculante 0179-09. Esta presunción nos parece desafortunada pues está basada, tal y como hemos visto en el análisis jurisprudencial, en un criterio mantenido para el encuadramiento del socio en un determinado régimen de la Seguridad Social. Se ha de recordar que no existe una identidad en el concepto de rendimiento del trabajo en el IRPF con el concepto de relación laboral propio del Derecho laboral, aspecto que también asume, aunque después se desdiga, la propia Nota. Es obvio que una relación que desde el punto de vista del Derecho de la Seguridad Social no es laboral no tiene porqué llevar a excluir de la óptica fiscal el rendimiento que de la misma deriva como rendimiento del trabajo.

A mayor abundamiento, se ha de recordar que el derogado artículo 45.2 de la LIRPF establecía respecto a los servicios socio-sociedad que “en todo caso se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades”, normativa que quedó sin sentido al promulgarse, mediante Ley 36/2006 de medidas de prevención de fraude fiscal, el artículo 16 de la LIS y contemplar claramente las relaciones socio-sociedad. O lo que es lo mismo, ya hay norma específica a los efectos por la cual el socio puede mantener cualquier relación por cuenta ajena con su sociedad independientemente del porcentaje de participación que ostente.

Más que el porcentaje en cuestión, que recordemos carece de límite alguno en la norma tributaria, hemos de estar a la verdadera relación jurídica entre el socio y su sociedad, y ver si existen o no las notas de dependencia y ajenidad. Es decir, procede comprobar la existencia de un contrato de trabajo con las condiciones fijadas de una forma expresa, un horario, un lugar de trabajo, las funciones a desarrollar, el régimen de subordinación, categoría del puesto, etc. Todos estos elementos serán los que realmente pueden hacer prueba de la verdadera relación que existe entre socio y sociedad, y, por ende, caracterizar la naturaleza del rendimiento por encima de datos y cuantificaciones que han sido establecidas, recordémoslo, en el ámbito del Derecho de la Seguridad Social.

El segundo aspecto, la existencia de medios de producción en la sede del socio, recibe un tratamiento todavía más chocante en la Nota. Se llega a afirmar que en los casos de servicios profesionales el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, “de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados a la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano”.

Es decir, que se crea una especie de presunción de que los socios profesionales siempre ordenan por cuenta propia los medios de producción ya que el principal medio con el que cuentan es su cualificación personal. Por tanto, se presumiría que la retribución obtenida es un rendimiento de actividad económica siempre pues se da por hecha una ordenación de medios por cuenta propia y, en consecuencia, nunca recibirían rendimientos del trabajo.

Obviamente nada más lejos de la realidad. Para prestar un buen servicio profesional es notorio que se necesita un compendio de medios materiales y humanos. ¿Alguien se puede imaginar una profesión, en pleno siglo XXI, en la que no se necesiten medios materiales? Es claro que, por ejemplo, el asesor fiscal precisa de unos medios materiales, de una infraestructura adecuada y de unos medios de producción que no lleva aparejados a su intelecto. En un contexto como el actual en el que nos comunicamos telemáticamente cada vez más con la AEAT, cuyas obligaciones formales son cada vez mayores, no se puede imaginar a un gestor administrativo prestando sus servicios con una libreta y un bolígrafo. Y no sólo nosotros, lo mismo vale para el médico, el arquitecto, el economista, etc. Es claro que hoy en día es un conjunto de medios materiales los que hacen que podamos prestar nuestra función profesional.

De lo anterior se deduce que **la postura mantenida por la AEAT viene a establecer un trato diferenciador para el profesional. Trato diferenciador que podría vulnerar el principio de igualdad** pues en cierto modo puede llegar a obstruir o, incluso, impedir la libre elección por parte de los operadores económicos de la forma y organización con la que actuar en el mercado, al empujarlos a optar, en estas anómalas circunstancias, entre actuar de forma individual o mediante una estructura societaria.

Atenta al sentido común que se niegue la calificación como rendimiento del trabajo al derivado de un trabajo real y efectivo que se realiza para una entidad con arreglo a las condiciones expuestas. Recordemos que hoy ya hay norma específica a los efectos, pues deberemos valorar la retribución a valor de mercado de conformidad al artículo 16 del TRLIS por ser una operación vinculada la desarrollada entre socio y sociedad. Más allá, desde la derogación de la transparencia fiscal, y salvo el citado artículo 16 TRLIS, no existen reglas tributarias específicas que diferencien a una sociedad profesional médica, por ejemplo, de una sociedad dedicada a las reparaciones, por poner otro ejemplo. Asimismo, cabe recordar que en las sociedades transparentes sí cabía la posibilidad de obtener rendimientos del trabajo por el trabajo desempeñado por el socio.

Lo que es claro es que **hasta ahora era una cuestión más que pacífica en el orden tributario la posibilidad de remuneración salarial del socio profesional**. Existía una paz jurídica que ahora entendemos amenazada o cuanto menos en riesgo a través de las opiniones vertidas por la AEAT. Ni la legislación ha cambiado ni la realidad jurídica del hecho tampoco con lo cual no podemos estar de acuerdo con la postura que, sin fundamento jurídico tributario, expresa la AEAT.

### 3.2. PROBLEMÁTICA DE LOS PAGOS A CUENTA

La obligación tributaria material de carácter principal es la correspondiente al pago del tributo tal y como establece el artículo 19 de la LGT, siendo también material pero de carácter subsidiario la realización de los pagos a cuenta que de la misma se deriven.

La AEAT entiende que todo lo percibido por el administrador de la entidad al primar la relación mercantil sobre la laboral queda sometido íntegramente al tipo de retención del 42 por ciento establecido por el Real Decreto Ley 20/2011 para los ejercicios 2012 y 2013 respecto de los rendimientos derivados de la administración de entidades.

La diferencia entre aplicar la escala general o aplicar el tipo fijo del 42 por ciento para los rendimientos laborales de los administradores no es baladí y puede llegar a generar importantes diferencias en cuanto a las sumas.

Vamos a plantearnos ahora la hipótesis de que no habiendo retenido conforme a dicho porcentaje, sin embargo, el sujeto retenido sí cumpliera con su obligación de pago del IRPF.

La doctrina durante mucho tiempo ha discutido el papel de los pagos a cuenta, en especial en los años ochenta, llegando a la conclusión que los pagos a cuenta son anticipos tributarios de la obligación tributaria principal. Prueba de ello es el actual artículo 23 de la LGT que establece lo siguiente:

*Artículo 23. Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.*

*1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.*

*Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.*

La llamada obligación de retener es, sobre todo, una obligación de ingresar a la Hacienda Pública, hasta el punto de que no se sanciona el incumplimiento del deber de retener. La retención implica que, de un pago que debe efectuarse, sólo una parte llegará a su destinatario en efectivo, dado que otra, por imperativo legal, se ingresará en las arcas del Estado, aunque en la cuenta del *accipiens*. O lo que es lo mismo, no es que el *accipiens* deba conformarse con un pago parcial, sino que recibe un pago total, dividido en una parte que recibe él y otra a cuenta de sus personales obligaciones tributarias que compensará al liquidar la obligación tributaria principal.

Es por ello que la obligación de realizar un anticipo tributario se caracteriza por ser un ingreso que se hace a la Hacienda Pública en forma de exacción coactiva al obligado tributario en un momento anterior al del vencimiento de la obligación tributaria. Una vez vencida ésta, ya no tiene sentido hablar de anticipo, porque en ese momento resulta exigible el cumplimiento de la obligación tributaria propiamente dicha, es decir, la principal. De no haberse cumplido la obligación de realizar el anticipo antes de que llegue el vencimiento de la obligación tributaria principal, la obligación del anticipo se extingue sin ser cumplida, pues por ley ya ha nacido la obligación principal, momento en el cual la primera resulta incompatible con la segunda. La razón es tan sencilla como su propio cálculo, es decir, en la cuantificación de la obligación tributaria minoramos sólo los anticipos realizados y, por tanto, la cuantía de los no realizados formará parte de la deuda pendiente y no podrá, por este motivo, ser exigida por separado pues ello implicaría duplicidad en el pago. Esa duplicidad, además, conllevaría un claro enriquecimiento injusto por parte de la Administración por estar cobrando doblemente la misma deuda. En torno a esta construcción doctrinal fue muy clara la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2008 cuando estableció que:

*“si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota*

correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos pasivos distintos para exigir la misma cuota. **Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada”**

En esta Sentencia se seguía la misma línea sustentada en la de 27 de febrero de 2007 y anteriormente en la de 13 de noviembre de 1999 en las que, en supuestos similares, se había declarado que existía una “clara, rotunda y abusiva doble imposición”.

Manteniendo la anterior construcción también se han manifestado en diversas ocasiones los Tribunales Económico Administrativos, el primero de ellos fue el Regional de Andalucía mediante Resolución de fecha 26 de octubre de 1993 al establecer que:

*“por su propia naturaleza, la autonomía de dicho ingreso a cuenta y de dicha declaración solamente tiene sentido si se produce con anterioridad al acto de liquidación de la obligación principal a la que sirve, de modo que una vez producida ésta, no puede ser exigido el cumplimiento de aquélla”*

Un poco después, la Resolución que dictó el Tribunal Económico Administrativo Regional de Catalunya en fecha 23 de noviembre de 1994 estableció en el fundamento jurídico decimoséptimo que:

*“debe este Tribunal concluir que, efectivamente, una vez se ha autoliquidado el tributo, generador de la obligación de realizar pagos a cuenta del mismo, dichos pagos a cuenta no satisfechos no pueden ser exigidos ni en vía de liquidación de los mismos, si no hubiesen sido autoliquidados y no ingresados, por coincidir materialmente el concepto por el que se hubiesen habido de satisfacer con el de la autoliquidación tributaria realizada, y ello con independencia de que de la autoliquidación del tributo se derive una cantidad a ingresar o no se derive deuda tributaria alguna ya que, en el primer caso, la deuda tributaria subsumiría la de los pagos a cuenta no realizados, produciéndose la pretendida por la reclamante novación del débito tributario, mientras que en el segundo caso la falta de dicha deuda determinaría el decaimiento de la obligación de anticipar”*

Brillante fue esta Resolución pues resaltó que el Derecho tributario no es un islote numérico sino una rama del árbol jurídico cuyo tronco es el Derecho civil. La incompatibilidad de la obligación tributaria con la obligación de realizar un anticipo no cumplido es, precisamente, la característica definitoria de la novación, descrita en el artículo 1.204 del Código civil al cual se acude como Derecho común. El mismo establece que:

*“Para que una obligación quede extinguida por otra que la sustituya, es preciso que así se declare terminantemente, o que la antigua y la nueva sean de todo punto incompatibles.*

La novación extintiva no se presume, como se deduce de la expresión “que así se declare terminantemente”, salvo que resulte evidente la incompatibilidad de la obligación antigua con la nueva, como resulta de la interpretación literal del artículo. La novación se produce *ex lege*, lo que convierte en irrelevante la existencia o no de *animus novandi*. No podría ser de otra manera por cuanto la Administración no puede transigir, en general, respecto de la deuda tributaria: la novación se produce no por voluntad de las partes, sino por concurrencia de una previsión normativa (al cuantificarse la obligación tributaria se deducirán sólo los anticipos tributarios) con una conducta del obligado tributario

(no cumplimiento de la obligación de ingresar anticipo). Esta novación *ex lege* es perfectamente encuadrable en el Derecho Tributario.

También el Tribunal Económico Administrativo Central, mediante Resolución de 3 de Abril de 2008 estableció en su fundamento quinto que

*“La Sentencia referida aborda directamente la cuestión que ha sido objeto de debate en numerosas Resoluciones anteriores de este TEAC y que se refiere a si existe enriquecimiento injusto por parte de la Administración en los supuestos en los que se exige al retenedor retenciones con posterioridad a que la deuda tributaria principal haya sido ya cancelada por el sujeto pasivo perceptor de la renta sujeta a retención. El Alto Tribunal es claro al concluir que si bien hay que mantener y reiterar la autonomía de la obligación de retener, esta autonomía tiene un límite y ese límite es precisamente el enriquecimiento injusto de la Administración que estas situaciones generan. Ya que la Administración recibe una misma cantidad dos veces, cuando en situaciones como las que plantea el presente expediente se exigen a los retenedores retenciones no practicadas, que corresponden a cuotas que han sido ya cobradas al sujeto pasivo perceptor de la renta, en la deuda tributaria que resulte de la declaración del Impuesto presentada. Para llevar a cabo este tipo de actuaciones mantiene el Tribunal Supremo que la Administración puede y debe probar que ese doble cobro de las retenciones no se ha producido”*

Las referidas Sentencias del Tribunal Supremo, sin embargo, dejan abiertas las puertas a la posible sanción. En especial la Sentencia de 5 de marzo de 2008 establecía que *“ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer)”*.

Esta interpretación se basa en la autonomía de la obligación del retenedor, autonomía que se desprende de los artículos 8, 17 y 23 de la LGT. Pero, a nuestro entender, esta autonomía debe ser interpretada de forma correcta, en armonía con la naturaleza jurídica de la obligación del retenedor y de acuerdo con las funciones que se le encomiendan. Esa autonomía ha sido considerada como una reacción clara y meridiana frente a quienes postulaban que el pago de la obligación de retención era ya un pago del tributo principal. Pero, como hemos visto, obviamente la retención no es propiamente un tributo, aunque su configuración debe respetar algunos principios y límites del mismo como es el principio de reserva de Ley, al tratarse de una prestación patrimonial, o el de capacidad económica. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1993 estableció que la cuantificación de la retención podía llegar a ser desproporcionada respecto de la obligación principal. Otra función principal que se identifica en las retenciones es la de constituir un pago anticipado y a cuenta para suministrar al Estado liquidez constante y, por supuesto, constituye una herramienta de garantía y control del sistema tributario.

Lo cierto es que, **si la obligación ya se extinguió y no es exigible, aunque se incumplió con un deber que sí era exigible en aquel momento, el interés de la Administración ya ha sido satisfecho, con lo cual podríamos decir que la antijuridicidad ha quedado anulada o reducida.** En este sentido podemos establecer su semejanza con la regularización voluntaria recogida en los artículos 27 y 179 de la LGT. Regularización que comporta, por la interpretación literal del precepto, la presentación de la declaración extemporánea, aspecto que en nuestro caso no se produciría, pero que, en el fondo, y a tenor de la naturaleza de la retención no quita que sea clara la regularización en un sentido material

pues, como se mantiene en la Resolución del TEAC de 6 de octubre de 1999, *“las tesis mantenidas por la Inspección con impecables razonamientos, no pueden ser objeto de confirmación por este Tribunal Central ya que el ingreso tardío del impuesto, sin que haya habido previamente requerimiento alguno al efecto, no puede equipararse a la falta de ingreso. Es decir, el ingreso del impuesto, por mal que se haga, no puede llevar los efectos sancionadores aplicables a la falta de ingreso”*.

Cabe la posibilidad de que la Agencia Tributaria intente tipificar este hecho como el “dejar de ingresar” del artículo 191 de la LGT calificando la infracción como grave. Pero ello puede llevar a una sanción desproporcionada en relación con la conducta desarrollada y el bien jurídico protegido pues recordemos que partimos de la base de que posteriormente se extingue la obligación. A su vez se ha de recordar que el artículo 8.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, establece que *“la base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la regularización practicada...”* Pero, siendo inexistente el importe de la regularización, a tenor de lo explicitado, ¿qué base se aplicaría, entonces?

Asimismo, tal y como hemos analizado, existe jurisprudencia que admite la concurrencia en la misma persona física de la condición de administrador y de trabajador por cuenta ajena, siempre y cuando se den las características de ajenidad y dependencia. Esa misma jurisprudencia podría ser invocada como interpretación razonable de la norma en un procedimiento sancionatorio.

## 4. TRATAMIENTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS A LOS ADMINISTRADORES SOCIALES DESDE LA PERSPECTIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Dada la amplitud de la definición de prestación de servicios a efectos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), debido a que se trata de una definición negativa (art.11.Uno<sup>15</sup>), en principio, la realización de cualquier actividad material o económica, o la realización de cualquier acto o negocio jurídico, puede dar lugar a un supuesto de sujeción a este gravamen. Entre los potenciales supuestos de sujeción al IVA se encuentran las prestaciones de servicios efectuadas por las personas físicas o personas jurídicas integradas en los órganos de administración de las sociedades de capital. Aparece, pues, la cuestión de dilucidar si la participación de las personas físicas o personas jurídicas en los órganos de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad conlleva la realización de una prestación de servicios sujeta a tributación en el IVA por parte de estas personas físicas o jurídicas respecto de la sociedad a la que representan. La realización del hecho imponible del IVA conllevaría la obligación para los integrantes de los órganos de administración de repercutir las cuotas de IVA correspondientes a la sociedad representada y a la emisión de la factura correspondiente y el ingreso de la cuota de IVA devengada.

La solución a esta cuestión ha de partir, como no podría ser de otro modo, del análisis del hecho imponible del IVA por la modalidad de prestación de servicios previsto en la regulación legal. Así, de acuerdo con el artículo 4.Uno LIVA “*estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*”. De la lectura de esta disposición se deduce que en el caso de las prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos del IVA, el elemento objetivo del hecho imponible consiste en la realización de una prestación de servicios a título oneroso en el ámbito de la Península o Islas Baleares y el elemento subjetivo consiste en la realización de tales servicios por parte de una persona física o jurídica en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

La exigencia de que el servicio haya sido prestado en el ámbito de la actividad empresarial o profesional ha de ser entendida de acuerdo con el artículo 5 LIVA que dispone que son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales entendidas como las que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Sin embargo, la letra a) del artículo 5.Uno LIVA excluye de la condición de empresario o profesional a quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título

---

<sup>15</sup> Artículo 11. Concepto de prestación de servicios

*Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.*

gratuito. Esta norma se aplica sin perjuicio de la contenida en la letra b) del artículo 5.Uno LIVA que establece la presunción legal de que las sociedades mercantiles son sujetos pasivos del IVA.

La interpretación sistemática de las reglas anteriores sugiere las siguientes tesis:

- a) En el caso en el que la pertenencia al órgano de administración recaiga sobre una persona física ello supone que la vinculación mercantil que une a esta persona con la sociedad de capital tiene por finalidad que la persona física realice las tareas de gestión, administración y dirección de la sociedad en interés de la propia sociedad. El ejercicio de esta función excluye, por lo tanto, la actuación por cuenta propia, es decir, la búsqueda, la obtención, de beneficios propios por parte de esta persona física. **Al existir el deber de lealtad con la sociedad, la persona física integrada en el órgano de administración ordena los medios de producción y recursos humanos y materiales de la sociedad por cuenta de la misma para favorecer el cumplimiento de los fines de la misma que no son otros que la obtención de beneficios.** En consecuencia, no se produce a nivel de la persona física que ejerce el cargo de administrador social la realización de una actividad empresarial o profesional en el sentido previsto en la LIVA. **Al carecer la persona física de la condición de empresario o profesional no se produce el elemento subjetivo del hecho imponible consistente en la prestación de servicios por lo que el ejercicio del cargo de administrador social no genera una prestación de servicios sujeta al IVA.**

La ausencia de retribución de la persona física por su participación en el órgano de administración social prevista en los estatutos sociales es otro elemento determinante para negar su condición de empresario o profesional a efectos del IVA y determina la ausencia del presupuesto de hecho del tributo. Se trata de una circunstancia expresamente prevista así en la letra a) del artículo 5.Uno LIVA.

En la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de octubre de 2007 (Asunto C-355/06) se sigue un criterio de negación de la condición de sujeto pasivo del IVA a una persona física que reúne la triple condición de socio único, administrador único y único empleado de una sociedad limitada de derecho holandés. El fundamento seguido por el Tribunal ha sido el de analizar si existe o no actividad por cuenta propia en el sentido de examinar si la persona física soportaba o no el riesgo económico cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y en calidad de empleado de la misma. La conclusión lógica ha sido la de excluir a dicha persona física de la condición de sujeto pasivo del IVA. Este precedente, en un supuesto que no es exactamente igual al de la situación del administrador social, permite, sin embargo, destacar la transcendencia de la actuación por cuenta propia como criterio determinante para acreditar la sujeción de una prestación de servicios al IVA. **A sensu contrario, la falta de riesgo propio en la actividad del administrador social permite rechazar su sujeción al IVA.**

- b) **El examen del tratamiento a efectos de la imposición general sobre el consumo de las situaciones en las que una persona jurídica forma parte del órgano de administración social exige tener en cuenta los cambios normativos que se han producido en esta materia. Con anterioridad a la aprobación de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, la regla de atribución a las sociedades mercantiles (entre las que se encuentran las sociedades de capital) de la condición de sujeto pasivo del IVA no admitía excepciones. Existía un automatismo**



**entre la constitución de una entidad con forma de sociedad mercantil y la adquisición de sujeto pasivo del IVA.**

Sin embargo, a pesar de la opción de la jurisprudencia comunitaria de considerar la definición de actividad económica de una forma amplia y extensiva, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha entendido, en numerosas ocasiones, que existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del IVA y, por tanto, quedan fuera de su ámbito subjetivo de aplicación.

En este sentido, se pueden citar varias Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relacionadas con la condición de empresario o profesional de sociedades mercantiles con naturaleza de holding.

- STJUE de 14 de noviembre de 2000 (asunto C-142/1999)

*“17. A este respecto, procede recordar la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, conforme a la cual no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio. Dicha conclusión se basa, en particular, en la consideración de que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una actividad económica a efectos de la Sexta Directiva (sentencias de 20 Jun. 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 17, y de 22 Jun. 1993, Sofitam, C-333/91, Rec. p. I-3513, apartado 12).*

*18. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha considerado que el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio (sentencia Polysar Investments Netherlands, antes citada, apartado 14).*

*19. De ello se deduce que dicha intervención en la gestión de las filiales debe considerarse una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informáticos por parte de Floridienne y Berginvest a sus filiales.”*

- STJUE de 26 de junio de 2003 (asunto C-305/2001)

*“44. No obstante, el Tribunal de Justicia ha precisado que el artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y, por tanto, no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga*

directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio (véanse, en particular, las sentencias de 20 Jun. 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p.I-3111, apartado 17, y de 14 Nov. 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, Rec. p. I-9567, apartado 17).

45. Esta interpretación se basa principalmente en la consideración de que la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien, y no la contrapartida de una actividad económica (véanse las sentencias de 22 Jun. 1993, Sofitam, C-333/91, Rec. p. I-3513, apartados 12 y 13; de 11 Jul. 1996, Régie dauphinoise, C-306/94 Rec. p. I-3695, apartado 17, y de 6 Feb. 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Rec. p. I-745, apartado 15).”

- STJUE de 29 de abril de 2004 (asunto C-77, EDM)

“57. A este respecto, es preciso recordar de entrada que, conforme a reiterada jurisprudencia, la mera adquisición y la sola tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien, y no la contrapartida de una actividad económica (véanse las sentencias, antes citadas, Harnas & Helm, apartado 15, y Floridienne y Berginvest, apartado 21)”. Y no sólo para el supuesto de que los ingresos obtenidos tengan la calificación de dividendos, sino incluso cuando dichos ingresos procedan de una “verdadera” entrega de bienes a efectos del IVA; ya que la sentencia reproducida continúa diciendo que “lo mismo sucede respecto a las (actividades) que consisten en ceder tales participaciones (véanse las sentencias Wellcome Trust, antes citada, apartado 33; y de 26 Jun. 2003, KapHag, C—442/01, Rec. P.I-6851, apartados 38 y 40)”. Lo mismo debe aplicarse en el caso de la mera adquisición y posterior venta de valores negociables – de nuevo, entregas de bienes a efectos del IVA, realizadas por sociedades mercantiles -, ya que “la única retribución de esas operaciones la constituye un eventual beneficio en el momento de la venta de dichos valores.”

La influencia de esta línea jurisprudencial emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea impulsó la modificación operada por la citada Ley 4/2008 respecto de la condición per se de sujeto pasivo de la sociedad mercantil, de forma que la norma legal pasó a establecer una presunción *iuris tantum* de la condición de sujeto pasivo en relación con las sociedades mercantiles. Este cambio en cuanto al automatismo en la condición de sujeto pasivo del IVA de las sociedades mercantiles resulta trascendente respecto de la cuestión que es objeto del presente análisis.

Mientras estuvo vigente la regla que atribuía de forma imperativa la condición de sujeto pasivo del IVA a las sociedades mercantiles, la Dirección General de Tributos se pronunció en varias ocasiones atribuyendo la condición de prestación de servicios sujeta al IVA a la participación en el Consejo de Administración de una sociedad mercantil por parte de otra sociedad. En la Resolución V0008-07 de 4

de enero de 2007 que analiza un supuesto en el que el cargo está retribuido se puede leer que “la participación como consejero en el Consejo de administración de otra sociedad es una prestación de servicios sujeta al impuesto en virtud de lo preceptuado en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido cuyo apartado uno considera como tal toda operación interior sujeta que no deba calificarse de entrega de bienes. Debe señalarse que no resulta relevante, a estos efectos, que la sociedad consultante participe, o no, en el capital social de aquélla en cuyo Consejo de administración participa”. A su vez, la Resolución V0541-08 de 11 de marzo de 2008 añade que “Tal y como ya se señaló en la contestación evacuada por esta Dirección General con fecha 17 de febrero de 2003, entre otras, las cantidades que recibe una entidad mercantil como retribución por su participación en el Consejo de Administración de otra sociedad han de considerarse contraprestación de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Consideramos que este planteamiento de la DGT ha de variar si admitimos la premisa de que una sociedad de capital puede no tener la condición de sujeto pasivo del IVA. Si el análisis del objeto social y de la actividad real y efectiva de la sociedad que actúa como administradora de otra sociedad de capital nos permite advertir que su actuación se limita a ser tenedora de acciones y de participaciones en los fondos propios de otras entidades con la finalidad de obtención de ingresos financieros vía cobro de dividendos y que, además, la participación en el Consejo de Administración de la sociedad receptora de la inversión como miembro se efectúa de forma que solo dé lugar al ejercicio de una función consultiva y no ejecutiva (sin participación en la Comisión Ejecutiva ni en la Comisión Delegada, participación en un Consejo de Administración en el que están presentes numerosos miembros), estas circunstancias nos invitan a pensar que la presunción legal ha quedado rota y que la sociedad de capital no adquiere la condición de sujeto pasivo del IVA. No se produce el elemento subjetivo del hecho imponible de esta figura impositiva y no se completa el hecho imponible consistente en la prestación de servicios para la sociedad en cuyo órgano de administración participa.

El obstáculo consistente en la presunción relativa de la condición de sujeto pasivo del IVA queda salvado con mucha mayor facilidad cuando el cargo de administrador social no se encuentre retribuido (situación en la que, como se ha señalado con anterioridad, en el caso general faltará la condición de empresario o profesional a efectos de IVA). Si a la tenencia de acciones o participaciones sociales se acompaña la presencia en un Consejo de Administración con funciones estrictamente consultivas sin retribución, podemos afirmar que se dan los elementos necesarios para considerar que la sociedad no ha alcanzado el nivel de consistencia e identidad en el desarrollo de la actividad en el mercado para que sea acreedora de la condición de empresario o profesional a efectos de IVA. Tampoco se perfeccionará en este caso el hecho imponible del IVA consistente en la prestación de servicios sujetos.

A diferencia de lo que sucede en el caso de las personas físicas, en el que resulta más claro comprobar que la participación en los órganos de administración social no conlleva la realización de una actividad empresarial o profesional por cuenta propia - máxime si el cargo no se encuentra retribuido -, cuando la problemática se analiza desde la perspectiva de una sociedad mercantil para la que la letra b) del artículo 5.º del LIVA ha previsto una presunción relativa de realización de actividades empresariales y profesionales, la conclusión exige ser matizada. Sólo cuando las circunstancias del activo social, de los ingresos sociales, de la retribución por el ejercicio del cargo mercantil y de la efectividad de la actuación social en el órgano de administración de otra sociedad permitan romper la presunción legal de carácter relativo se podrá negar la condición de sujeto pasivo del IVA de la sociedad objeto del examen en base a lo dicho por la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.

## 5. CONCLUSIONES

### I

El desarrollo de una actividad económica y la forma en que ésta se organiza es una facultad implícita en la libertad personal y de contratación, así como la libertad económica que asisten al empresario en el marco constitucional. De tal manera, no puede haber más impedimentos que los justificados a la hora de decidir que el gobierno de una sociedad mercantil se encomiende a un administrador o miembro del Consejo de Administración o a un sujeto ajeno al mismo contratado mediante relación laboral. Lo relevante es la función que se desempeña en la realidad, al menos así deber ser en el plano fiscal, y, a partir de ahí, debe dirimirse si la retribución de quien ejerce como administrador social puede o no ser gasto deducible para la empresa que le paga, si tales retribuciones son rendimientos del trabajo y qué fiscalidad corresponde a los mismos o si la administración consiste en una prestación de servicios sujeta al IVA. Es la realidad de los hechos la que marca la norma fiscal aplicable al caso sin que sea aceptable sujetarse a planteamientos apriorísticos que no surgen del Derecho Tributario sino de otras ramas jurídicas o, mejor dicho, de la interpretación que se ha hecho de algunas parcelas de las mismas al hilo de problemas muy concretos. Así, la mera importación de puntos de vista asentados en la jurisprudencia civil y social del Tribunal Supremo sin atender a las razones que la motivaron y comprobar que las mismas no se dan en el campo de lo tributario deriva en aplicar soluciones inapropiadas porque no se ajustan a los problemas que en lo fiscal se suscitan. Así, debe manifestarse que las reticencias que en el plano civil y laboral se proyectan sobre la posibilidad de compatibilizar la función de administrador, de honda raíz mercantil, con la de gerenciar, como un alto cargo, la empresa, provienen de los abusos que se han producido al utilizar este medio para incrementar las ventajas económicas que se atribuían los administradores en detrimento de los socios minoritarios, privados tanto de una porción de beneficios sociales que aquellos venían a consumir como del acceso a la información y a los medios de contrarrestar aquellas iniciativas. Evidentemente, esta situación no puede darse en el ámbito tributario. El Derecho Tributario, por otro lado, cuenta con sus propios mecanismos de reconducción cuando la situación real se distancia de la que se quiere presentar como tal y ello redundará en perjuicios de índole fiscal. Así, por ejemplo, si un miembro del Consejo de Administración es nombrado Consejero Delegado y no ejerce como tal, una de dos: o se le recalifica la renta percibida por aquel título como liberalidad o bien, si es socio, se puede también presumir que ha recibido una renta del capital. En todo caso, se tratará de reacciones puntuales y propiciadas por casos concretos que exigen respuesta y no meros resortes automáticos como sí sucede en el plano social y el civil dada la naturaleza de cláusula antielusoria con la que, en la práctica, se ha venido a dotar a esta medida.

No obstante, en tanto no se produzca un pronunciamiento expreso y clarificador por parte del legislador fiscal, hay que ser conscientes de que no existen soluciones mágicas que permitan restablecer la cordura en unas cuestiones que están siendo tratadas de una forma cada vez más alejada de la realidad. Hay que tener presente, por tanto, la posición de los tribunales – que no es en ningún caso uniforme – y la de la Administración Tributaria – que tiende a endurecerse en perjuicio del obligado tributario -.

### II

La deducibilidad del gasto que supone retribuir a un administrador debe calibrarse en función de si se encuentra correlacionado con los ingresos de la sociedad, siempre de acuerdo a los criterios que rigen actualmente en Derecho Tributario a la hora de delimitar la base imponible en el Impuesto sobre

Sociedades. No obstante, la doctrina del Tribunal Supremo dictada en relación con supuestos regidos por la anterior ley de este impuesto, pero extendidos a aquellos otros en lo que rige la Ley 43/1995 y su Texto Refundido, obligan a tener en cuenta otros aspectos, principalmente derivados del Derecho Mercantil. Por tanto, la deducibilidad de la remuneración del administrador mercantil vendrá condicionada, en primer lugar, por el reconocimiento del cargo como retribuido en los estatutos sociales. En segundo lugar, será preciso enfrentarse a la teoría del vínculo, en cuya virtud cuando la función de administrador y la de alto cargo confluyen en una misma persona, predomina la relación mercantil que caracteriza la primera y absorbe el posible carácter laboral que podría apreciarse en la segunda. De tal modo, si se sostiene esta teoría, no se admitirá la deducibilidad como gasto de la remuneración del administrador, por más que esté reconocida en estatutos. Paradójicamente, y pese a considerarse que no es deducible por ser una liberalidad, la percepción de dicha retribución por parte del administrador se calificará como rendimiento del trabajo y tributará como tal a la luz de lo previsto en la Ley del IRPF.

Este punto de vista es combatible dada la diversidad de argumentos jurídicos que existen y que han sido puestos de manifiesto por la doctrina científica, la propia Administración y diversos tribunales de justicia. De todas formas, para conocer el estado de la cuestión hay que asumir que el Tribunal Supremo mantiene un criterio extremadamente restrictivo que deriva directamente de sus Sentencias de 13 de noviembre de 2008. La misma postura ha terminado adoptando la Administración Tributaria. En cuanto a otros tribunales inferiores hay que destacar la diversidad de posiciones de forma que algunos claramente se distancian de las posiciones más inflexibles en tanto que otros las acatan fielmente.

### III

Los criterios que para calificar una relación como laboral maneja el Derecho Laboral no coinciden con los que en Derecho Tributario se siguen para calificar una renta como del trabajo. Esta premisa es reconocida, incluso, por la Agencia Tributaria en su Nota 1/12 de 22 de marzo, si bien en el desarrollo de la misma se contradice.

La Ley del IRPF permite diferenciar, dentro de los rendimientos del trabajo, los que resultan de una relación laboral común de aquellos otros que vienen a ser retribución de administradores y miembros de Consejo de Administración (art. 17.2.e). La Agencia Tributaria hace suya la teoría del vínculo cuando asevera que, en todo caso, las rentas ganadas por la persona que tiene el cargo de administrador son siempre rendimientos del art. 17.2.e) soslayando la posibilidad de que tales retribuciones se correspondan con una relación laboral de alta dirección que desempeñe la misma persona respecto de la misma sociedad. Es la consecuencia a la que se llega al otorgar primacía absoluta al carácter mercantil de la relación sobre la laboral que tiene como efecto práctico inmediato e inevitable someter tales rentas a una retención fija del 42% durante los años 2012 y 2013. Si no se practicó retención por ese importe durante el ejercicio pero, al final, se regulariza pagando la deuda tributaria hay que entender que se extingue la obligación de realizar el pago a cuenta y es dudoso que sea sancionable su incumplimiento en el momento en el que era legalmente exigible al haberse subsanado, en buena medida, el daño causado a la Hacienda Pública.

Tanto para dirimir si la relación de la que deriva el rendimiento es salarial como si es una actividad económica como para desentrañar si la renta proviene del ejercicio de la función de administrador o del

puesto de alto directivo es indispensable estar a la realidad de las cosas y a los elementos de prueba de las mismas.

En lo tocante a la diferenciación entre rendimientos del trabajo y los de actividades económicas el criterio correcto es verificar que el sujeto, el socio, tiene medios de producción propios y los ordena por cuenta propia y no se trata de medios de la sociedad y del uso de los mismos en pro de la misma y ante terceros. Cualquier apriorismo es rechazable en esta materia, como puede ser imponer que cuando un socio posea el 50 por 100 del capital no pueda desempeñar una relación laboral o, en otro sentido, presumir que los profesionales poseen en su misma capacitación los medios materiales con los que desarrollar su actividad con la consecuencia de marginarles de la posibilidad de ser retribuidos salarialmente por la sociedad de la que forman parte como socios.

#### IV

Ante la opción de configurar la labor que el administrador realiza respecto de la sociedad como una prestación de servicios sujeta a IVA es preciso diferenciar, primeramente, si ese administrador es una persona física o una persona jurídica. En el primer caso es francamente difícil de aceptar que su actuación respecto de la sociedad constituya hecho imponible del IVA porque no actúa frente a la misma como empresario y profesional y sus actos, conforme a la ya conocida interpretación que la jurisprudencia sienta al respecto, son expresión de su vinculación orgánica a la sociedad. Si, además, se tratara de un administrador no retribuido estatutariamente ya no hay duda de que considerar sujeta a IVA su actuación respecto de la sociedad no es viable en modo alguno.

Si, por el contrario, la función de administrador recae en una persona jurídica, en cuanto al sometimiento de sus actuaciones frente a la sociedad al IVA no cabe, con carácter automático, ni su aceptación ni su rechazo. Es preciso examinar los factores que concurren en cada caso. Así, por ejemplo, si la labor de administración se asemeja a una simple gestión de cartera y no hubiera retribución preestablecida no sería posible considerar sujeto pasivo del IVA a dicha entidad habida cuenta que, en la actualidad, la mera condición de sociedad mercantil no conlleva de modo automático la de sujeto pasivo de dicho impuesto. Al igual que en el caso anterior, si no existe retribución es más fácil sostener que no es posible sujetar al IVA su labor de administración social.

En Barcelona, a veintiocho de enero de dos mil trece.

Fdo. Luis Manuel Alonso González

Fdo. José María Tovillas Morán

Fdo. Jorge Pérez García

