

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

Eduardo Barrachina Juan

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

En la retribución de los administradores de sociedades mercantiles, a efectos de poder determinar su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, y por lo que se refiere a este último aspecto, conviene recordar que en las sentencias del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de fecha 17 octubre de 2006, 6 noviembre 2008 y 13 noviembre de 2008,¹ se presentaban dos discusiones basadas en la forma de retribución: una era la específica y otra la correspondiente a la participación en beneficios.²

Además, como ya se expuso anteriormente, quedó claro que no basta con que los estatutos fijen un límite máximo de la participación en beneficios, sino que tanto la Ley de Sociedades Anónimas como, desde luego, por lo que aquí interesa, la normativa fiscal, exigen que el porcentaje de la misma esté perfectamente determinado. Es decir, para que pueda considerarse como gasto obligatorio, necesario y, por ende, deducible, es preciso que los estatutos establezcan, no sólo el sistema de retribución, asignación fija, participación en beneficios o una mezcla de ambos, sino también el *quantum* de la misma o, al menos, el mecanismo para determinarlo de manera precisa.

RETRIBUCIONES ESPECÍFICAS DE ALTA DIRECCIÓN

El problema se presenta con respecto a las retribuciones específicas que se abonaron al Presidente, Vicepresidente y al Consejero Delegado de la sociedad. De entre los argumentos jurídicos a favor y en contra para reconocer el carácter deducible de dichas cantidades retributivas, podemos destacar los siguientes:

En primer lugar, porquetales pagos se hicieron, no por ser miembros del Consejo de Administración, sino por el desempeño de cargos de alta dirección de la empresa.

En segundo lugar, porque consta que la empresaafilió a las citadas personas a la Seguridad Social, quienes, por lo tanto, mantuvieron un vínculo de carácter laboral con la empresa, pagando la cuota patronal correspondiente, que practicó sobre dichas retribuciones la retención a cuenta del IRPF prevista para los rendimientos del trabajo, y, en fin, que contabilizó las remuneraciones como losdemás gastos de personal.³

En tercer lugar, porque, conforme a la doctrina de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo es incompatible para un miembro del Consejo de Administración ejercer al mismo tiempo en la sociedad un cargo de Gerente o Director General en régimen laboral mediante un contrato de alta dirección.

En cuarto lugar, hay quedistinguir entre la gestión de la sociedad, propia de los Consejeros de Administración, y la gestión de la empresa, que pueden realizar estos últimos o terceras personas, y porque algunos Consejeros realizan un *plus* de dedicación, por eso se les concedió en escritura pública, amplísimas facultades para, prácticamente, gestionar la empresa, y sería precisamente este plus de dedicación el que determinaría el carácter laboral de esta relación jurídico laboral.

No obstante, a los argumentos jurídicos anteriores se puede oponer que de conformidad con el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, dispone que dicha norma “será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario” y se excluyen del ámbito regulado por la misma “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” y que, el artículo 2.1.a) del mismo texto legal señala que “se considerarán relaciones laborales de carácter especial”, entre otras, “la del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3 c)”, trabajo de alta dirección que se define en el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por “el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios o instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad”.

DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Pues bien, en relación con dichos preceptos y, en particular, acerca de la posibilidad de compatibilizar la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y la de personal de alta dirección, sometido al Derecho laboral, la Salas de lo Civil y especialmente de lo Social del Tribunal Supremo, han establecido una doctrina que, claramente, rechazan los argumentos anteriormente indicados para defender la deducibilidad de la remuneración satisfecha al Presidente, al Vicepresidente y al Consejero Delegado de la entidad:

En primer lugar, la Sala Cuarta ha afirmado que, de acuerdo con los artículos 123 a 143 de la Ley de Sociedades Anónimas, 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”, tienen como función esencial y característica “las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad.”⁴

Esta es la razón por la cual es erróneo 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, actuaciones, todas ellas, que se integran en el citado artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores.⁵

En segundo lugar, la doctrina de la Sala de lo Social, ha expresado que esas facultades rectoras, ejecutivas y gestoras corresponden a la propia compañía mercantil, pero al no tratarse de una persona natural las tiene que llevar a cabo mediante los órganos sociales correspondientes, constituidos generalmente por personas físicas que forman parte integrante de la sociedad. De tal modo que la actuación de estos órganos, es decir de las personas naturales que los componen, es en definitiva la actuación de la propia sociedad. De ello se infiere que esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral.⁶

En tercer lugar, la Sala Cuarta también del Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto que toda la actividad de los Consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, está excluida del ámbito de la legislación laboral, en función de un criterio estrictamente jurídico. En efecto, en estos casos no concurre ninguna de las características de la relación laboral, tal como la define el artículo 1.1 E.T., ni siquiera la dualidad de partes en el sentido en que la contempla este precepto, sino la propia y específica de la existente entre las personas jurídicas y las individuales integrantes de sus órganos, mediante las cuales, necesariamente, ha de realizar el cumplimiento de sus fines.⁷

En cuarto lugar, la Sala de lo Social ha apuntado que al comparar el artículo 1.3.c) E.T. y el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985 se aprecia la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa.⁸ Ahora bien, aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza jurídica de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la entidad es marcadamente diferente, dado que en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que éstos, como se ha dicho, son parte integrante de la propia sociedad, es decir la propia personal jurídica titular de la empresa de que se trate.⁹

En quinto lugar, en cuanto a la cuestión de si la doble actividad, como Presidente, Vicepresidente o Consejero

Delegado y como Director General, determina una doble relación, la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección, o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas, la Sala Cuarta de este Tribunal ha señalado que, en principio y desde una perspectiva objetiva, es difícil apreciar la dualidad de relaciones, porque, a diferencia de lo que ocurre con la realización laboral común, las funciones propias de la alta dirección en cuanto correspondientes a la titularidad de la empresa son normalmente las atribuidas a los órganos de administración social.¹⁰

EXCLUSIÓN DEL ÁMBITO LABORAL

Por esta razón, cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral, no pueda establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral.¹¹

Así pues, el fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la¹² clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza, o, dicho de otra manera, para la concurrencia de la relación laboral de carácter especial mencionada no basta que la actividad realizada sea la propia del alto cargo, tal como la define el precepto reglamentario, sino que la efectúe un trabajador, como el mismo precepto menciona, y no un consejero en ejercicio de su cargo.¹³

En sexto lugar, y en conexión con lo anterior, la Sala Cuarta ha afirmado que, como se desprende del artículo 141 de la Ley de Sociedades Anónimas, “los Consejeros Delegados de una sociedad anónima son necesariamente miembros del Consejo de Administración y además las facultades que los mismos ejercen son facultades propias de dicho Consejo”; y, en la medida en que todo Consejero Delegado tiene que pertenecer al Consejo de Administración, que los Consejeros Delegados son verdaderos órganos de la sociedad mercantil, el vínculo del Consejero Delegado con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil.

En séptimo lugar, y aunque, la Sala Cuarta no ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el Consejero de la sociedad pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo, bien común (artículo 1.1 E.T.), bien especial (artículo 2.1.a) E.T.),¹⁴ ha dejado muy claro 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, ya 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 (artículo 1.3 E.T.) y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección.¹⁵

Ello supone que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral¹⁶

Dicho de manera aún más precisa, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos el doble vínculo tiene el único objeto de 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.¹⁷

En el mismo sentido, la Sala Primera de este Tribunal, en la Sentencia de 21 de abril de 2005, ha señalado que no existe contrato de trabajo por la mera actividad de un consejero, sino que hace falta algo más. Pero, aún existiendo algo más, para llegar a una actividad laboral se requiere ajenidad, de modo que cuando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles.

En octavo lugar, la Sala de lo Social ha venido negando sistemáticamente que el Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado de una sociedad tuvieran al mismo tiempo con la empresa una relación laboral.¹⁸

Por lo tanto, la naturaleza del vínculo que une al consejero con la sociedad es mercantil no pudiendo serle aplicables pactos procedentes de un contrato de alta dirección anterior, rigiéndose por las normas imperativas contenidas en los artículos 130 y 141 de la Ley de Sociedades Anónimas.¹⁹

En noveno lugar, también ha señalado la Sala Cuarta²⁰ que aunque es cierto que en los consejeros delegados y en los consejeros miembros de la Comisión ejecutiva hay un *plus* de actividad respecto al resto de los integrantes del órgano de administración, lo que implica una mayor dedicación a la empresa, ello no altera el dato fundamental consistente en que se desarrolla una competencia propia de ese órgano por uno de sus miembros y a través de una delegación interna de funciones que coloca al consejero delegado y al miembro de la Comisión ejecutiva en una posición similar a la del administrador único o solidario, sin que el dato de que en el primer caso se trate de un órgano colegiado de administración sea suficiente a efectos de justificar un tratamiento distinto en orden a la exclusión.

En último lugar, interesa también subrayar que, conforme a reiterada doctrina de la Sala Cuarta de este Tribunal, la circunstancia de que el administrador hubiese figurado en alta en el régimen general no es decisiva a efectos de determinar el carácter laboral de su relación, según establece una reiterada jurisprudencia.²¹ y que tampoco es relevante que la entidad demandada haya calificado la relación jurídica debatida como relación laboral de carácter especial de alta dirección acogida al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por cuanto que, la naturaleza jurídica de las instituciones y relaciones se determina y define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes.²² En el mismo sentido, tampoco lo es, en fin, el hecho de que el consejero estuviese dado de alta en la Seguridad Social como trabajador, se abonasen por él cotizaciones a la misma, y se recogiesen sus haberes mensuales en hojas salariales, clásicas en el mundo de las relaciones laborales.

Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala Primera al señalar, en la citada Sentencia de 12 de enero de 2007 que sólo por el dato de estar dados de alta los administradores en la Seguridad Social, alta a la que este Tribunal sentenciador atribuye una finalidad puramente asistencial, no se desplaza sobre los demandantes la carga de probar la inexistencia de relación laboral.

VÍNCULO MERCANTIL

Pues bien, a la luz de la citada doctrina, en la medida en que, obviamente, el Presidente, el Vicepresidente y el Consejero Delegado pertenecían al Consejo de Administración de la sociedad mercantil y desempeñaban únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo, en relación con todos los actos comprendidos en el objeto social, debe entenderse que su vínculo con la entidad recurrente era exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral.

A dicha conclusión se llega con independencia de que realizaran un *plus* de dedicación, y de que la sociedad mercantil hubiera celebrado con dichas personas un contrato de alta dirección, les hubiera dado de alta en la Seguridad Social, hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo y, en fin, hubiera contabilizado las mismas en la cuenta de "Sueldos y Salarios" y no en la específica del Consejo de Administración. Ello es así porque 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, y porque 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.

Por lo tanto, la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, culmina con la denegación del carácter deducible de las retribuciones de los administradores de sociedades mercantiles, por no cumplir con los requisitos exigidos. En definitiva, la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos tributarios, pues infringe la exigencia del artículo 130 Ley de Sociedades Anónimas de que la retribución de los administradores sea fijada en los estatutos.

NOTAS

- 1 Doctrina consolidada y reiterada en sentencias del Tribunal Supremo de 15 enero 2009, 24 junio 2009 y 23 de diciembre 2009, entre otras.
- 2 En el caso objeto de comentario, los estatutos sociales habían dispuesto que la retribución de los Administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley, y que, en todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detraída en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente.
- 3 Dichas retribuciones fueron contabilizadas en la cuenta núm. 640.000, Sueldos y Salarios y no en la cuanta específica del Consejo de Administración la núm. 664.000.
- 4 Sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo 3 de junio de 1991 de 22 de diciembre de 1994 de 20 de noviembre de 2002; y de 26 de diciembre de 2007. En el mismo sentido, sentencias de 21 de enero de 1991 y de 13 de mayo de 1991.
- 5 Sentencias de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 3 de junio de 1991; de 22 de diciembre de 1994; de 20 de noviembre de 2002; y de 26 de diciembre de 2007.
- 6 Sentencias de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 3 de junio de 1991, y de 22 de diciembre de 1994.
- 7 Sentencias de 29 de septiembre de 1988; y de 22 de diciembre de 1994, dice esta última sentencia: "De este modo, no es posible estimar que todo aquél que realiza funciones de dirección, gestión y representación en una empresa que revista la forma jurídica de sociedad, es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido al Derecho laboral, como personal de alta dirección" del art. 2.1.a) E.T., dado que, como se ha dicho, esas actividades y funciones son "las típicas y características de los órganos de administración de la compañía, y las personas que forman parte de los mismos están vinculados a ésta por un nexo de clara naturaleza jurídico mercantil."
- 8 Sentencias de 21 de enero de 1991; de 13 de mayo de 1991; de 3 de junio de 1991; de 22 de diciembre de 1994; y de 16 de junio de 1998.
- 9 Sentencia Sala IV Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 1994.
- 10 Sentencia Sala IV Tribunal Supremo de 13 de mayo 1991.
- 11 Sentencias de la Sala IV Tribunal Supremo de 21 de enero de 1991; de 3 de junio de 1991; de 22 de diciembre de 1994, y de 16 de junio de 1998; en términos casi idénticos, sentencias de 13 de mayo de 1991; de 20 de diciembre de 1999; de 20 de noviembre de 2002; y de 26 de diciembre de 2007, y también en el mismo sentido, sentencia de 18 de junio de 1991.
- 12 Sentencia de 22 de diciembre de 1994, de la Sala IV Tribunal Supremo que cita, entre las que mantienen el mismo criterio, las de 14 diciembre 1983, 27 marzo 1984, 6 febrero 1985, 24 septiembre, 30 septiembre y 14 octubre 1987, 29 septiembre 1988, FD Tercero, y 18 marzo 1989.
- 13 Sentencias de 29 de septiembre de 1988; y de 22 de diciembre de 1994.
- 14 Sentencia de 25 de octubre de 1990; en el mismo sentido, sentencias de 25 de julio de 1989 y de 13 de mayo de 1991.
- 15 Artículo 1.2 RD 1382/1985. Sobre este aspecto ver sentencia de la Sala IV 27 de enero de 1992 y la de 18 de junio de 1991.
- 16 Sentencias de la Sala IV del Tribunal Supremo 11 de marzo de 1994; de 20 de diciembre de 1999, de 20 de noviembre de 2002; 26 de diciembre de 2007, y sentencia de 18 de junio de 1991.
- 17 Sentencia de 26 de diciembre de 2007.
- 18 En relación con el Consejero Delegado, entre muchas otras, Sentencias de 27 de enero de 1992; de 16 de junio de 1998; y de 20 de noviembre de 2002, en relación con el Vicepresidente de la sociedad, sentencia de 3 de junio de 1991. Y lo mismo ha concluido la Sala Primera, en la referida Sentencia de 21 de abril de 2005, cuyo fundamento de derecho Tercero reitera la sentencia de 12 de enero de 2007, y que dice así:
Dada la condición de consejero delegado, de accionista, y de los poderes de dirección y representación de la empresa que

durante la duración del contrato (con independencia de su carácter de consejero o gerente), tenía el demandante, en éste no se dan los caracteres de ajenidad que posibilitaban su estimación como alto cargo; y por tanto, no existía posibilidad alguna de cobertura legal a un contrato de trabajo de alta dirección, en atención al vínculo que tenía con la empresa, en virtud de toda la interpretación jurisprudencial que se ha mencionado.

Las facultades del consejo de administración en orden a señalar retribuciones a los administradores -gerentes no pueden alcanzar al otorgamiento de un contrato de imposible aplicación a éstos.

Y así se ha excepcionado por la parte demandada. De ahí la declaración de incompetencia producida en la jurisdicción social y la consiguiente necesidad del tratamiento de la relación establecida, origen de la cuestión litigiosa, en esta jurisdicción civil. Pues 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 relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos de las reclamaciones de cantidad formuladas por el demandante, pues infringe la previsión de carácter imperativo del artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas, cuando dispone que la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos.

- 19 Es contrario al artículo 130 convenir una indemnización a favor del consejero para el supuesto de que sea cesado, según la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 1992. Es decir, el demandante, por voluntad propia al firmar el contrato, consintió su integración en el órgano de dirección y de representación de la sociedad, por lo que ha de aplicarse necesariamente la normativa de este tipo de personas jurídicas, que no puede quedar sin efecto por la vía de pactos contractuales.
- 20 Sentencia de 21 de enero de 1991.
- 21 Sentencia de 21 de enero de 1991 y sentencia de 27 de enero de 1992.
- 22 Sentencia de 3 junio 1991.