

LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DESPUÉS DE LAS SENTENCIAS MAHOU*

Resumen: La jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo sobre los requisitos que deben tenerse en cuenta en la retribución de los administradores, a efectos de la deducción como gastos en el Impuesto sobre Sociedades, no se aplica por igual en otros Impuestos. Además, esta jurisprudencia adoptada como criterio único, no se ha matizado y, ello supone un plus de conflictividad entre la Administración y los contribuyentes.

Palabras Clave: Retribución administradores, Impuesto sobre Sociedades, Teoría del vínculo, exención del Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Operaciones vinculadas, Impuesto sobre el Valor Añadido.

I. INTRODUCCIÓN.

Es de todos conocido las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo del 13 de Noviembre de 2008 –caso MAHOU-, por el hito que marcaron en la regulación estatutaria del régimen retributivo de los administradores sociales. Ciertamente, si bien el enjuiciamiento del Alto Tribunal se centró en el régimen de la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores en el Impuesto sobre Sociedades, resulta indudable que otros ámbitos del ordenamiento, como el laboral o el mercantil, tuvieron incidencia importante en la resolución de la misma. La doctrina jurisprudencial que se asentó es de tal importancia que ha fundamentado posteriores sentencias, tanto del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2010¹, como de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011².

Por ello, aunque se han producido cambios legislativos respecto de la normativa enjuiciada en las citadas sentencias, como ha sido la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades o, el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la retribución de los administradores sigue planteado cuestiones de interés capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero también en el Impuesto sobre el Patrimonio, y por ende, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que, sin duda alguna todavía generan controversia. Prueba de todo ello, es la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos, sobre todo en las aclaraciones respecto de determinadas consultas vinculantes de 12 de marzo de 2009 y 7 de febrero de 2011.

* Carmen Ruiz Hidalgo, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo. Quiero dar las gracias al Profesor Dr. Jaime Aneiros Pereira por las amables sugerencias e ideas que me ha transmitido en el desarrollo de este estudio. También, mis agradecimientos a D. Jose Ramón Millán, abogado laboralista de LENER, Asesores Legales y Económicos, por la atención que me ha prestado en el comprensión de la Teoría del Vínculo. Por supuesto, cualquier error que pueda existir solo se puede atribuir a la autora.

¹ RJ 2010/3476.

² JT 2001/376

Aunque existe una abundante bibliografía sobre las sentencias de 13 de noviembre de 2008, resulta imprescindible hacer una pequeña reseña de las cuestiones que se plantearon, y que se siguen planteando en cierta medida en la jurisprudencia más reciente. Vaya por delante que ante la amplitud del tema, seguramente no podremos abarcar algunas cuestiones con la profundidad que se merece.

En las estas primeras sentencias, el Tribunal Supremo enjuició, entre otros temas fiscales de diverso índole, los requisitos de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de las retribuciones asignadas a los miembros del Consejo de Administración de Mahou, S.A. Según constaba en los Estatutos sociales de Mahou la retribución de los administradores consistía en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios con la limitación impuesta por la Ley de Sociedades Anónimas. En todo caso, si la retribución consistía en la participación en los beneficios de la sociedad, se fijó un límite de un máximo de un 10% de éstos, remitiéndose a la normativa mercantil en cuanto a la forma y límites de la detracción. Esta previsión estatutaria, bastante común en las Sociedades Anónimas que, junto con el artículo 130 de la extinta Ley de Sociedades Anónimas, suponía para muchas sociedades el reconocimiento de una retribución a los administradores por la Junta sin sujeción a criterios, únicamente basándose en la decisión discrecional de los accionistas reunidos una vez el año en Junta General para aprobar las cuentas y otras cuestiones.

A mayores, se contemplaban unas retribuciones pagadas a algunos miembros del Consejo de Administración por la realización concreta de trabajos, según la administración tributaria más propios de la alta dirección que de administradores. En cualquier caso, la sociedad por estas retribuciones de naturaleza laboral practicaba las retenciones pertinentes como a cualquier trabajador. Por esta razón, Mahou, S.A. llevaba esas retribuciones a la cuenta de personal y no a la cuenta de pérdidas y ganancias, y entendía que era un gasto deducible, en la medida en que era necesario para obtener beneficios empresariales.

Pues bien, el Tribunal Supremo concluyó que para que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituyesen gasto deducible en el IS, tenían que calificarse como gasto obligatorio y, por ende, necesario para obtener rendimientos en la sociedad. Si no fuera así, sólo podía calificarse como una liberalidad no deducible por aplicación de lo establecido en el artículo 14.f) de la Ley 61/1978 del IS. Esto suponía que las retribuciones al Consejo de Administración tenían que estar previstas en los Estatutos y calculadas con certeza, y que desde luego, no podía deducirse de la cuenta de personal, ya que los administradores tenían un vínculo mercantil con la empresa. Por esta razón, el TS negó la deducibilidad de las remuneraciones fijadas por la Junta General, amparado en una jurisprudencia anterior³, aduciendo que la Junta de Accionistas no era el órgano competente para regular la retribución de los administradores, sino que eran los Estatutos los que, en su caso, debían modificarse para

³ Sentencias del TS de 17 de octubre de 2006 (RJ 2006/6658) y 6 de febrero de 2008 (RJ 2008/882).

que se determinara de manera precisa la retribución del cargo bien, fijando el *quantum* de la retribución o bien, el porcentaje concreto de beneficios o, en definitiva, la fórmula de cálculo de dicha retribución. La situación planteada por el TS no era trasladable a las Sociedades de Responsabilidad Limitada, dónde la Ley 2/1995, de 23 de marzo, regulaba expresamente que si bien el cargo de administrador era gratuito, podía ser retribuido en base a una participación en los beneficios con un límite legal, o en otro caso, la remuneración sería fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General.

Aunque muchas de las cuestiones que se plantearon y se resolvieron en estas sentencias se han recogido en los cambios legislativos producidos en los últimos años, sin embargo, como dijimos al principio, siguen ocasionando conflictos entre las empresas y la Administración Tributaria. Una de las cuestiones más peliagudas es la compatibilidad de la relación laboral y societaria en un administrador, y lo que comporta a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la empresa y, en su caso, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según como se proceda a la retribución. Este aspecto acentúa su importancia en el caso de las sociedades unipersonales. Asimismo, provoca consecuencias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a raíz de la transmisión de las empresas familiares, en atención a los requisitos exigidos para proceder a la bonificación. Y por último, otra cuestión que se debate es la deducibilidad del IVA soportado por la sociedad en el caso de servicios prestados por los administradores.

II. NATURALEZA CONTRACTUAL DEL ADMINISTRADOR Y LA SOCIEDAD.

La tipología de las relaciones que pueden darse son muy variadas entre la sociedad y el administrador son muy variadas: el administrador no socio; el administrador y socio; el trabajador, que además es administrador y socio; socio que presta servicios a la sociedad y que además es administrador.

Por ello, no resulta inusual que en las sociedades, sean anónimas o de responsabilidad limitada, algunos miembros del consejo de administración realicen además de las funciones que les son propias, otras calificadas como de alta dirección y reguladas por el Derecho Laboral. También cabe *sensu contrario*, que trabajadores altamente cualificados sean nombrados miembros del consejo de administración de la sociedad y hagan compatible sendos cargos. En ambos casos, la retribución que se percibe del trabajo de alta dirección resulta independiente de la que pudiera existir como administrador, aunque en este último caso suele imperar la gratuidad en los cargos del Consejo de Administración. En el supuesto de que el cargo de administrador esté retribuido, se perciben dos remuneraciones, una como personal asalariado y otra como administrador, lo que supone, a mi juicio, un alejamiento de la normativa que parece que debe imperar, la mercantil. La sociedad en cuestión procederá a deducirse ambas cantidades en el Impuesto sobre Sociedades, pero por conceptos distintos como veremos posteriormente.

Pues bien, la jurisdicción contencioso-administrativa cuando ha tenido que pronunciarse sobre el derecho que debe aplicarse en estos casos, como no podía ser de

otra manera, ha fundamentado su posición atendiendo a la jurisprudencia y normativa laboral, pero, a mi juicio, como explicaré más adelante, de manera sesgada.

Resulta evidente que el artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores⁴, se aplica a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de la organización y dirección de otra persona física o jurídica. Se excluyen del ámbito del Estatuto a los consejeros o miembros del órgano de administración, siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes al cargo, y también aquellas relaciones laborales calificadas de alta dirección. Estas últimas, se regulan por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, y tienen una naturaleza laboral, mientras que las primeras se califican como mercantiles.

Sin embargo, la diferente naturaleza de estas relaciones no impide que en el devenir diario de una entidad, se pueda compatibilizar la condición de miembro del órgano de administración de la sociedad y de la personal de alta dirección. Para ello, es necesario determinar por una parte, las funciones que realizan unos y otros que, serán calificadas en unos casos como dependiente y en otro independiente. Y por otra parte, para que se reconozca a un administrador social el carácter de trabajador por cuenta ajena, se requiere la ajeneidad, lo que parece difícil de cumplir si el administrador tiene también participación en la sociedad.

1. LA TEORÍA DEL VÍNCULO.

Cuando nos referimos a los administradores, cualquiera que sea la forma, bien a través del Consejo de Administración, bien como Administrador único, tienen como función esencial y característica “las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad”⁵. Resulta 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 representación de la compañía”⁶. La actuación de las personas que componen los órganos de administración, es la ejecución de las decisiones de la sociedad, de donde se infiere que “esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo indudable de naturaleza mercantil, y no de carácter laboral”⁷.

En el caso de los trabajadores de alta dirección, aunque su función pueda resultar en ocasiones análoga a la de administrador, la naturaleza jurídica es distinta y se halla amparada por el Derecho Laboral. Es verdad que, en una gran parte de los casos, se puede apreciar la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades de los administradores y del personal de alta dirección⁸. Ahora bien, en el

⁴ Real Decreto Legislativo, 1/1995, de 24 de marzo.

⁵ Vid. entre otras, STS de 3 de junio de 1991 (RJ 1991/5123), 13 de mayo de 1991 (RJ 1991/3906).

⁶ Vid. entre otras, STS de 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221), 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008/1777).

⁷ Vid. STS de 3 de junio de 1991 (RJ 1991/5123) y 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221).

⁸ El punto de coincidencia al que nos referimos es el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa. Vid. STS de 21 de enero de 1991 (RJ 1991/65), 16 de junio de 1998 (RJ 1998/5400).

caso de la alta dirección, “concorre de forma plena y clara la ajeneidad, 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 persona jurídica titular de la empresa de que se trate”⁹.

Así las cosas, en el caso de que exista una doble actividad por parte de algún miembro del consejo de administración, ¿existe un doble vínculo? El Tribunal Supremo ha señalado que no puede existir una dualidad de relaciones, desde el momento en que las funciones propias de la alta dirección normalmente son atribuidas a los órganos de administración de las sociedades. De ahí que, según la jurisprudencia, “cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no puede 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 aquel 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”¹⁰. Es decir, si un consejero o administrador realiza a través de un contrato laboral de alta dirección las funciones propias de ese puesto, la relación que mantiene con la sociedad en este caso no puede calificarse como laboral, sino mercantil. Las funciones del administrador o consejero absorben las de alta dirección¹¹, con independencia de que el consejero esté dado de alta en la Seguridad Social como trabajador o que la empresa proceda a las retenciones del IRPF por las retribuciones abonadas como las de un trabajador más¹².

Sin embargo, el mismo Tribunal reconoce que el consejero de una sociedad puede desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial que por sus características se configuren como una verdadera relación de trabajo. En este caso, la relación entre empresa y administrador se encuentra sujeta al Derecho Laboral, siempre que puedan calificarse de comunes u ordinarios, y nunca de trabajos de alta dirección¹³.

En definitiva, lo que viene a afirmar el Tribunal Supremo es que, aunque el consejero o el administrador realice un “plus” de dedicación respecto de los otros miembros del Consejo de Administración, y que por ello, se le hubiera dado de alta en la Seguridad Social, o que se le hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo, e incluso que se hubiera contabilizado las

⁹ Vid. STS de 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221).

¹⁰ Vid. STS de 21 de enero de 1991 (RJ 1991/65), 18 de junio de 1991 (RJ 1991/5152).

¹¹ 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 y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es la que caracteriza el trabajo de alta dirección. Vid. STS de 27 de enero de 1992 (RJ 1992/76), 18 de junio de 1991 (RJ 1991/5152), 12 de enero de 2007 (RJ 2007/671).

¹² Vid. STS 12 de enero de 2007 (RJ 2007/671).

¹³ Vid. STS de 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008/1777).

citadas retribuciones por la empresa como gastos de personal, la naturaleza jurídica de la relación se define por su propia esencia y contenido que es mercantil y no por el concepto que le hayan atribuido las partes.

Ahora bien, esta teoría del vínculo que se acoge sin ningún tipo de reservas en el ámbito contencioso-administrativo, resulta a mi juicio sesgada. Y ello, porque la jurisdicción contenciosa-administrativa olvida otras sentencias de la jurisdicción social dónde la teoría del vínculo se matiza. Es decir, lo determinante en estos casos es delimitar si el administrador o consejero despliega la actividad propia del contrato de alta dirección en el ejercicio de su cargo de consejero o, por el contrario, actúa como alto directivo desarrollando las funciones propias de su contrato con independencia de su posición como administrador. En este segundo caso, la actividad del trabajador se puede calificar como dependiente, y no tiene sentido que, a tenor de la jurisprudencia vista anteriormente, la posición del consejero o administrador arrastre a la del alto directivo¹⁴. Esta cuestión implica que la aplicación de la Teoría del vínculo, tal y como se vienen aplicando por la jurisdicción contenciosa-administrativa, resulta visceral y sesgada para los contribuyentes y que, la realidad impone un estudio caso por caso en el análisis de la situación de estos administradores-trabajadores.

A mayor abundamiento, otro aspecto que no se tiene en cuenta en este breve análisis de la jurisprudencia contenciosa-administrativa, es la ajeneidad, como hemos destacado al inicio de este epígrafe. Resulta imprescindible analizar si aquellos miembros de la administración societaria que realicen una actividad de carácter laboral tienen mayoría o una posición predominante en el capital social, con independencia de si la actividad laboral puede ser calificada común o de alta dirección¹⁵. Si el administrador que realiza una actividad laboral en la empresa, no tiene la mayoría del capital social, y realiza una actividad laboral propia y distinta del cargo de administrador, cabe admitir la posibilidad de coexistencia o ejercicio simultáneo del cargo societario con la actividad derivada de una relación laboral, sin que el vínculo laboral sea absorbido por el vínculo mercantil¹⁶, prevaleciendo el rasgo de ajeneidad.

Para poder llegar a esta conclusión será necesario, sin lugar a dudas, probar la actividad laboral que se realiza¹⁷. Si la prueba practicada acredita la existencia efectiva de una relación laboral de alta dirección y que las retribuciones se perciben por esta actividad, la vinculación con la entidad sería de naturaleza laboral. Todo esto pone de relieve que determinar si las retribuciones que se perciben derivan de una relación laboral o mercantil, resulta importante para la empresa a la hora de calificarlas como gasto deducible, incluso con la regulación que de gasto deducible hace la Ley 43/1995 del IS.

¹⁴ Vid. STS de 24 de octubre de 2000 (RJ 2001/1414).

¹⁵ Vid. STS de 20 de octubre de 1998 (RJ 1998/9296).

¹⁶ Vid. STSJ de Madrid de 17 de junio de 2005 (AS 2005/1614).

¹⁷ Vid. STSJ de Madrid de 28 de junio de 2005 (AS 2005/2205).

Esto supone que la teoría del vínculo, que de manera tan profusa se utiliza por parte de la Administración Tributaria, y la jurisdicción contenciosa-administrativa para impedir la deducción de determinadas cantidades en el IS, tiene que matizarse y aplicarse caso por caso. Es cierto que la posición cautelosa y restrictiva que se ha venido manteniendo por parte del Tribunal Supremo se fundamenta en la lucha contra el fraude, impedir que ningún miembro del Consejo de Administración o el Consejero Delegado pueda ser retribuido de forma extraordinaria o anómala, incluida la indemnización por cese, en el caso de que sea considerado un trabajador.

A mi juicio, ante la posición de la jurisprudencia y de la doctrina administrativa, resulta aconsejable que a pesar de todo, si la sociedad quiere retribuir a aquellos miembros más activos del Consejo de Administración, tendrá que hacerlo a través de los Estatutos de la Sociedad según se establece en la Ley de Sociedades de Capital.

2. LA REGULACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL.

Los pronunciamientos jurisprudenciales sobre la retribución de los administradores sociales han adquirido una importancia, tal vez, desmesurada desde el momento en que la legislación mercantil es tremendamente parca en la regulación de los mismos. Como regla general, el artículo 217 de la LSC establece la gratuidad del cargo de administrador, a menos que los estatutos sociales establezcan un sistema de retribución. Debe constar de forma expresa, clara y precisa en los Estatutos cuál es el sistema de retribución, que puede ser una cuantía determinada o una participación en los beneficios, o mediante la entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas.

El régimen de aprobación de los sistemas de retribución se sujeta a los acuerdos de la Junta General, aunque el derecho del administrador a percibir una remuneración proviene de los Estatutos. La aprobación de la Junta General se configura como la forma de comprobar el cumplimiento de los mismos en relación con las reservas, beneficios, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el plazo de duración del sistema de retribución¹⁸.

Por todo ello, no resultan válidas las cláusulas abiertas que dejan a la Junta la decisión sobre la retribución de los administradores, por la incertidumbre que generan para los interesados. Si que se puede calificar como válidas aquellas que, una vez que los Estatutos prevén un sistema, como por ejemplo, “una asignación fija al año” con un límite máximo, remitan a la Junta General para que cada año la apruebe antes de que comience el ejercicio dónde se van a percibir, aunque sólo para determinadas sociedades.

¹⁸ Vid. STS de 19 de febrero de 2001 (RJ 2001/3967), “resulta incuestionable que el derecho a la retribución de los administradores no nace del acuerdo de la Junta, sino de los Estatutos, y que dicho órgano social debe respetar las normas estatutarias, por ello no empece a la necesidad de aquella aprobación, tanto por la perspectiva de la existencia y cuantía de los beneficios como por la necesidad de controlar las cautelas que exige la Ley en orden a que sean cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes”. Asimismo, vid. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 12 de abril de 2002.

Lo que parece claro es que los Estatutos Sociales tienen que regular expresamente el derecho del consejero o administrador a la percepción de retribuciones, y no pueden eludir esta exigencia remitiendo a la Junta toda decisión, no sólo sobre la efectiva existencia de retribución, sino también sobre su modalidad o sistema y alcance económico. Y todo ello en aras de compaginar el legítimo interés de los socios y las expectativas económicas de los propios administradores, por lo que la Ley de Sociedades de Capital impone la necesaria previsión estatutaria. Esto supone, sin lugar a dudas, modificaciones de los Estatutos, en el caso de que se cambie el sistema de retribución a los administradores¹⁹.

Como hemos dicho anteriormente, las retribuciones puede ser de varios tipos:

a) Remuneración fija para cada ejercicio, según se dispone en los Estatutos sociales. La Ley de Sociedades de Capital regula expresamente que la Junta General de las Sociedades de Responsabilidad Limitada aprobará el quantum, antes de que se inicie el ejercicio.

b) Remuneración mediante participación en beneficios. En el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, los estatutos sociales tienen que determinar concretamente el porcentaje máximo de la misma, que nunca puede ser superior al 10% de los beneficios que se reparten entre los socios. Cuando nos referimos a las sociedades anónimas, la participación del administrador tiene que ser detráida de los beneficios líquidos y después de que estén cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo como máximo del 4%, sin perjuicio de que los estatutos establezcan una cantidad inferior.

c) Remuneración mediante entrega de acciones. Para la sociedad anónima, la retribución consiste en la entrega de acciones o derechos de opción sobre las mismas que deberá preverse expresamente en los estatutos y su aplicación requerirá un acuerdo de la Junta General. En este acuerdo se tiene que expresar, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el valor de las acciones que se tome como referencia y el plazo de duración de este sistema de retribución.

III. LAS RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES COMO GASTOS DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

En definitiva, todos estos sistemas de retribución previstos en la Ley de Sociedades de Capital para los administradores sociales son gastos fiscalmente deducibles, al igual que son los gastos de los trabajadores. En el primer caso, el gasto deducible se contabiliza en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, mientras que el segundo gasto se imputa en la Cuenta de “Sueldos y salarios”. Si bien la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades supuso una modificación del concepto de gasto fiscalmente deducible respecto de la legislación anterior, así como en la doctrina administrativa sobre esta cuestión, la jurisprudencia sigue siendo reacia en dos temas a admitir la deducibilidad

¹⁹ Cfr. Artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital.

de, por una parte, la retribuciones de los administradores sociales si no se cumplen una serie de requisitos, y por otra parte, de las retribuciones que pueda percibir por el cometido de otros trabajos en los que exista ajeneidad y dependencia, tal y como se ha puesto de manifiesto en la sentencia del TS de 11 de marzo de 2010 y de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011.

Efectivamente, el artículo 13 de la Ley 61/1978 de la LIS, establecía que gastos necesarios eran deducibles para la obtención de los ingresos y, tanto la doctrina administrativa, como la jurisprudencia, interpretaban el concepto de necesidad como equivalente a imprescindible. Sin embargo, la LIS/1995 introduce de manera negativa en el artículo 14, el concepto de gasto deducible.

El artículo 10.3 del TRLIS regula la forma de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a través del resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, corregido a través de la aplicación de preceptos fiscales. Por otra parte, el artículo 19.3 del TRLIS reproduce el principio fiscal de inscripción contable, según el cual un gasto no puede computarse fiscalmente antes de que se refleje contablemente, lo que supone la necesidad de contabilización de los gastos para que puedan considerarse como partida deducible.

Por lo tanto, con independencia de las excepciones que se contemplen en la normativa fiscal, todos los demás gastos tienen que haber sido previamente contabilizados y registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias, para que fiscalmente puedan ser considerados como gastos deducibles. Como ha puesto de manifiesto MALVAREZ PASCUAL y MARTÍN ZAMORA, “esta situación provoca una presión de la fiscalidad sobre la contabilidad, (...). En nuestra opinión, el principio de inscripción contable no sólo se debería excepcionar en los casos expresamente previstos en la Ley. (...). Ello permite que el contribuyente deduzca todos aquellos gastos que, en principio, son admisibles según la normativa fiscal, con independencia de cómo se haya contabilizado la partida correspondiente”²⁰.

En el caso que nos ocupa, la Dirección General de Tributos en un Informe de Marzo de 2009 –dirigida al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT-, ha señalado expresamente que las cantidades satisfechas en concepto de remuneración de los servicios prestados por el cargo de administrador tienen la consideración de gasto deducible fiscalmente, siempre que se requiera el cumplimiento de los siguientes aspectos:

En primer lugar, a tenor de la normativa del Impuesto sobre Sociedades y del artículo 36 del Código de Comercio²¹ y del Plan General de Contabilidad²², la

²⁰ Vid. MALVAREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, P.: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Ed. CEF, Madrid, 1998, pág. 243.

²¹ El artículo 36 del Código de Comercio, según la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, establece el concepto de gastos en el siguiente sentido, “Gastos, decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, y asea en forma de salidas o

conclusión es que las citadas retribuciones tienen la consideración de **gasto contable** del ejercicio. La razón es que estos pagos suponen un decremento del patrimonio neto como consecuencia de una salida del activo consecuencia de la cantidad monetaria satisfecha²³. Por lo tanto, a efectos contables la retribución de los administradores tiene la calificación de gasto contable.

Pero además, para poder ser deducible, el artículo 36 del Código de Comercio establece que los gastos del ejercicio se imputen a la cuenta de Pérdidas y ganancias y forman parte del resultado, cuando no proceda la imputación directa al Patrimonio neto. La Junta General de la sociedad con los beneficios netos de impuestos puede decidir la constitución de reservas en sentido estricto o su reparto a los accionistas, pero también la retribución de los administradores, entre otros. En este caso, los resultados pendientes de distribución no van a una cuenta de reservas, sino que tienen naturaleza propia, por esta razón se tiene que contabilizar dicha partida como un gasto²⁴. De este modo, la retribución de los administradores se **contabiliza como gasto** para la legislación fiscal.

La LIS/1995, a diferencia de la Ley 6/1971, no recoge el concepto de gasto necesario, en el sentido de obligatorio para la obtención del ingreso. Sin embargo, la interpretación del artículo 14.f) de la norma societaria ha llevado a la Dirección General de Tributos, siguiendo la jurisprudencia sobre el tema²⁵, a afirmar que los gastos que puedan ser considerados como “meras liberalidades” no pueden ser objeto de deducción. De este modo, con la LIS/1995 el concepto de gasto necesario resulta más amplio, de manera que la deducibilidad no sólo viene dada por ser obligatorio, sino por el mero hecho de estar relacionado con los ingresos y no constituir una liberalidad.

Por último, para que un gasto sea deducible es necesario que la entidad justifique su existencia y cuantía, que quedará demostrada no sólo por los hechos contables, sino por las retribuciones fijadas en los Estatutos de la sociedad, sea limitada o anónima. Y para que pueda apreciarse “con certeza”, los Estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, de manera que no es suficiente que la norma social prevea sistemas retributivos, y deje a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que exige tal puntualización que su alteración conlleva la previa modificación estatutaria²⁶.

disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios”.

²² El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge la definición de gasto, en el mismo sentido que el Código de Comercio, en el punto 4º del Marco Conceptual de la Contabilidad del nuevo PGC:

²³ Esta misma calificación se derivaba del Plan General de Contabilidad de 1990; así, la consulta nº1 del BOICAC de 21 de abril de 1995 señalaba que, desde el punto de vista económico, la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más, necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma.

²⁴ De este modo, se cumple con la previsión legal del artículo 19.3 del TRLIS.

²⁵ Vid. por todas, la STS de 11 de marzo de 2010 (RJ/2010/3476) sobre el concepto de gasto obligatorio y por ende, necesario para obtener los rendimientos de la sociedad.

²⁶ Vid.. STS de 21 de abril de 2005 (RJ 2005/4132), 12 de enero de 2007 (RJ 2007/671), 6 de febreri de 2008 (RJ 2008/882).

Asimismo, la Dirección General de los Registros y del Notariado ha puntualizado que en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos²⁷, así la determinación clara de la base, porque en otro caso se produce inseguridad en la fijación, lo que puede redundar en perjuicio de los administradores.

Cuando la asignación tenga un carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso, los Estatutos prevean el “quantum” de la remuneración, o los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía, en el caso de las sociedades anónimas. Sin embargo, la Ley de Sociedades de Capital permite que en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, la cuantía quede fijada para cada ejercicio por la Junta General antes de que comience el mismo y siempre que los Estatutos prevean esta posibilidad²⁸.

Esto significa que si un miembro del Consejo de Administración o cualquier administrador de una sociedad, realiza las funciones propias de su cargo con más intensidad que el resto y la Junta General quiere retribuirle, tendrá que ser a través de los Estatutos sociales, aún cuando ello suponga modificaciones con carácter continuo. Y es que, como vengo insistiendo, la gran mayoría de la jurisprudencia no admite que se pueda deducir como gastos de personal la retribución que pueda existir en el caso de que un administrador realice funciones distintas del cargo de consejero, y que dicho contrato pueda ser calificado como “alta dirección”²⁹.

Efectivamente, la negativa persistente de la jurisprudencia deriva del abuso, sobre todo en el pasado, de la figura de “alta dirección” para poder retribuir a los consejeros. Asimismo, resulta difícil deslindar la actividad como consejero y, por ejemplo, gerente de la sociedad a pesar de que en este último caso existe ajeneidad y dependencia. Ahora bien, a mi juicio, la jurisprudencia se ha olvidado de matizar la teoría del vínculo tal y como pusimos de manifiesto en el apartado anterior. Esto ha supuesto que los tribunales apliquen sin ningún matiz esta doctrina en perjuicio, en muchas ocasiones, de los contribuyentes, sobre todos, en los casos de pequeñas y medianas empresas.

IV. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES.

La retribución de los administradores sociales puede tener distinta naturaleza dependiendo del origen y causa de los rendimientos, lo que supone a efectos fiscales un tratamiento distinto, en algunos casos, en función de la actividad que realice, bien como Administrador (rendimiento del trabajo especial), trabajador (rendimiento del trabajo

²⁷ Vid. Resoluciones de la DGRN de 25 de marzo de 1991 (RJ 1991/2628), 4 de octubre de 1991 (RJ 1991/7492), 17 de febrero de 1992 (RJ 1992/1531).

²⁸ Vid. artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital.

²⁹ Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011 (JT 2011/376).

normal) y administrador-socio perceptor de dividendos o asimilados (rendimientos del capital). La determinación de la naturaleza de los rendimientos resulta de gran trascendencia desde el momento en que, en los rendimientos del trabajo, forman parte de la renta general y, por ende, de la Base Imponible General, mientras que los rendimientos del capital se integran en la renta del ahorro y, consecuentemente, en la Base Imponible del Ahorro.

1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.

La relación que mantiene el administrador con la sociedad, tal y como hemos visto anteriormente, pueden calificarse como laboral o mercantil. En ambos casos, la retribución se califica como rendimientos del trabajo, aunque en el supuesto de la retribución como Administrador está sujeta a un tipo de retención especial del 35%³⁰.

La definición del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resulta muy amplia, con la finalidad de acoger todas las percepciones dinerarias o en especie que provengan de una relación laboral, así como, por ejemplo, las retribuciones que puedan percibir los consejeros o administradores de entidades jurídicas.

En definitiva, la característica fundamental de este tipo de rendimientos deriva de la existencia de una relación contractual o estatutaria de dependencia en el trabajo, y no del carácter profesional de la actividad o de la persona que la realiza. Por lo tanto, en el caso de los administradores existe esa dependencia en la realización de sus funciones respecto de la sociedad, aunque la jurisprudencia, tal y como hemos visto hasta ahora, la niegue en virtud de la Teoría del Vínculo.

Cuando hablamos de rendimientos del trabajo dinerarios percibidos por los administradores, debemos hacer mención a las remuneraciones en concepto de gastos de representación y las dietas. Respecto a la primera cuestión, estas retribuciones se pueden asignar a los administradores, por las especiales características del puesto de representación que ocupan, como un complemento salarial para la cobertura de gastos protocolarios. Sin embargo, teniendo en cuenta que las retribuciones de los administradores deben determinarse en los Estatutos, sería conveniente que los gastos en los que incurriese el administrador fueran por cuenta exclusiva de la empresa, es decir, sería un mero intermediario. Así, cuando la factura va a nombre y por cuenta de la empresa representada, sin asignación particular, no se incluye en este concepto.

Si bien, los Estatutos deben establecer si los consejeros o administradores perciben retribuciones por el ejercicio de sus funciones, la Dirección General de Tributos considera que “serán compensados de los gastos que les origine su función”³¹, a través de las dietas. Es decir, nos estamos refiriendo a los desplazamientos derivados de las

³⁰ Por esta razón lo calificamos como rendimiento del trabajo especial. Vid. RUBIO GUERRERO, J.J.: “Los rendimientos del trabajo”, en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Madrid, 2009, pág. 349.

³¹ Consulta de la DGT de 7 de junio de 2001, nº 1120-01.

gestiones realizadas para la entidad, no cuando reciban una asignación para asistir a las reuniones del Consejo. En este caso, si se percibe una asignación se califica como renta del trabajo.

Por otra parte, las dietas que perciban los administradores por gastos de viaje derivados del ejercicio de su función, se consideran en principio gravadas por este impuesto, aunque se exceptúan de gravamen las que cubren los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia, con los límites establecidos en el reglamento del IRPF. En el caso de que no se pudiera probar que el desplazamiento se ha realizado para llevar a cabo gestiones de la empresa, la dieta que se percibe se considera como renta del trabajo. Sin embargo, en el caso de que los administradores utilicen los medios puestos a su disposición por la entidad, se puede apreciar que existe “un gasto por cuenta de un tercero”. Por el contrario, si la entidad se limita a reembolsar los gastos en que han incurrido los administradores, sin que se pueda acreditar que vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, estamos en presencia de una retribución, sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones.

Como hemos visto anteriormente, la Ley de Sociedades de Capital prevé la remuneración de los administradores mediante la entrega de acciones de la sociedad o derechos de opción sobre las mismas. Resulta evidente la importancia que en los últimos años han tenido este tipo de retribución, sobre todo para aquellos miembros altamente cualificados de la entidad. Para que este tipo de retribuciones se consideren como rendimientos del trabajo, es necesario que deriven directa o indirectamente del trabajo personal, de una relación laboral o estatutaria, como es el caso que nos ocupa. Estos rendimientos que se califican en especie se valoran por su valor normal de mercado, aunque la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regula reglas especiales de valoración para determinados supuestos. Respecto de la valoración del derecho de opción sobre las acciones de la entidad o del grupo, no existe una regla específica de valoración, por lo que se estará a lo que se determine por el valor de mercado.

A mayores, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contempla, entre otros supuestos, la exención de la entrega de acciones propias de forma gratuita o por precio inferior al de mercado, en la parte que no exceda para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 € anuales, en los siguientes supuestos³²:

1.- Que se trate de trabajadores en activo. En un sentido literal del término estarían excluidos todos aquellos contribuyentes que tengan una relación estatutaria con la sociedad, como es el caso de los administradores sociales. Sin embargo, a mi juicio, se debe entender en un sentido amplio, es decir, cualquier contribuyente que tenga una relación con la sociedad y que los rendimientos que obtenga no puedan calificarse como actividad económica.

³² Vid. Artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.- Que las acciones o participaciones lo sean de la propia empresa en que presta sus servicios el administrador, o en los casos de grupos de sociedades del artículo 42 del código de Comercio, de la sociedad dominante del Grupo o de otra sociedad del mismo subgrupo.

3.- Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o del Grupo y que contribuya a la participación de los trabajadores –en nuestro caso, administradores-, en la empresa.

4.- Que cada uno de los trabajadores –administradores-, conjuntamente con su cónyuge o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación directa o indirecta superior al 5%, ni en la sociedad en que trabaja, ni en otras del grupo.

5.- Que los títulos se mantengan al menos, durante 3 años. En el caso de que se incumpla este plazo porque, por ejemplo la Junta General decide que esta forma de remuneración a los administradores tenga un plazo inferior al legal, estas entregas tributarán como rendimiento en especie. Como ha señalado el artículo 77.3 del RIRPF, “será necesario presentar una declaración complementaria, con intereses de demora, en el plazo que media entre el momento del incumplimiento del requisito y la finalización del plazo de declaración del período impositivo en que se incumpla tal requisito”³³.

Asimismo, en el caso de que la retribución que percibe el administrador sea la opción de compra sobre acciones o participaciones de la empresa o de otras entidades del grupo, ejercitables en un momento futuro y a un precio establecido de antemano, según se establece en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, da lugar a dos tipos de consideraciones:

Por una parte, el artículo 11.3 del Reglamento del Impuesto del Renta sobre las Personas Físicas apunta que se considera como rendimiento del trabajo “irregular” el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores –administradores, en nuestro caso-, cuando se ejerciten transcurridos más de dos años de su concesión, siempre que no se concedan anualmente. La base máxima de reducción estaría conformada por el importe que resultase de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento.

No obstante, según el artículo 18.2.4º de la Ley del Impuesto de la Renta del Persona Físicas se puede duplicar el límite máximo de reducción. Es decir, el 40% de reducción se aplicará sobre la parte de rendimiento que no supere el doble del resultado de multiplicar el salario medio anual del conjunto de declarantes en IRPF por el número de años de generación, siempre que se cumplan dos requisitos:

a) Las acciones o participaciones adquiridas deben mantenerse, al menos, durante 3 años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra;

³³ Vid. Artículo 77.3 RIRPF.

b) La oferta de opciones de compra debe realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupo de empresas.

2. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO.

Los administradores de sociedades que forman parte del órgano ejecutivo encargado de la gestión permanente de la sociedad no tienen necesariamente que ser socios. Aunque tampoco se excluye que lo sean, por lo que en ese caso percibirán por la participación en los fondos de esa sociedad una serie de rendimientos que se califican como capital mobiliario. El legislador no define estos rendimientos³⁴, pero los agrupa de manera casuística y amplia, de tal modo que se encuadran aquellos que provienen de la titularidad de un derecho sobre el capital y, más concretamente, las primas de asistencia a juntas y los dividendos³⁵, en lo que nos atañe respecto de los administradores.

No hace falta reseñar que para que exista dividendo, resulta imprescindible la obtención de beneficios netos por parte de la sociedad. Las primas de asistencia a juntas generales de sociedades anónimas se configuran como una técnica de gestión empresarial con la finalidad de combatir el absentismo de los socios, pero también pueden constituir una técnica de retribución del capital social³⁶.

Pues bien, las retribuciones que pueda percibir el administrador que tenga la condición de socio no se consideran como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas asimila a los dividendos, las primas por asistencia a juntas, y de esta manera evita posibles vías de fraude. En cualquier caso, estas retribuciones no las percibe el administrador en el ejercicio de sus funciones, sino únicamente cuando ostenta la condición de socio. Éste como persona física, las integrará en la Renta del Ahorro de su impuesto personal.

V. LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES Y LA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. INCIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

³⁴ PITA GRANDAL apunta la imposibilidad de definir estos rendimientos de capital mobiliario, ya que “son una realidad económica cambiante, renovable y mutable por lo que todo esfuerzo por definir el capital mobiliario hubiese devenido inmediatamente insuficiente”. Vid. PITA GRANDAL, A.M.: “Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitais propios. Otros rendimientos del capital mobiliario”, en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Madrid, 2009, pág. 393.

³⁵ CLAVIJO HERNÁNDEZ delimita estos rendimientos como típicos y atípicos. Respecto a los primeros, nos referimos a “los dividendos y participaciones en los beneficios del ejercicio acordado que se reconozcan a favor de los socios, accionistas, (...). Los rendimientos atípicos son, en cambio, todos aquellos rendimientos que implicando indirectamente repartos de utilidades, equivalgan en sustancia a verdaderas participaciones en los beneficios. Entre otros muchos, podemos señalar como tales rendimientos atípicos: las primas o dietas de asistencia a Juntas (...)”. Vid.. CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Los rendimientos del capital en el nuevo IRPF*, Civitas, Madrid, 1980, págs. 72 y 73.

³⁶ PITA GRANDAL señala que “pueden ser un instrumento eficaz para mejorar el perfil financiero de la oferta accionarial de la sociedad y en este sentido serían una técnica de empresa aplicada a la política del producto ofertado y no solo una técnica de gestión interna de la sociedad”, vid. PITA GRANDAL, A.M.: “Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales propios. Otros rendimientos del capital mobiliario”, en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA..., *op. cit.*, pág. 401.

Como venimos exponiendo, la regulación de la retribución de los administradores a través de los Estatutos sociales no se configura como un compartimento estanco, sino se proyecta en otros impuestos, aunque no siempre con la misma intensidad. La Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevé para las transmisiones mortis causa e inter vivos, una reducción en la base imponible del 95%, porcentaje ampliable por las CCAA, cuando se transmita una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1992, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio³⁷.

Es cierto que en estos dos últimos años, la exención del Impuesto sobre el Patrimonio había perdido peso específico en el sistema tributario³⁸, a pesar de que los requisitos se tenían que cumplir para poder reducir la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, tras el Real Decreto 13/2011, de 16 de septiembre, el Impuesto sobre el Patrimonio vuelve a situarse en primera línea del sistema tributario.

El art.4.Ocho de la LIP regula en dos apartados distintos la citada exención. En el punto Uno se señala que la exención se aplica a los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta³⁹. A efectos del cálculo de esta última cuestión, no se computan las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en entidades cuyas participaciones se califiquen como exentas –art. 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio-, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

La Ley de este impuesto se desarrolla a través del RD 1704/1999, de cuyo artículo 3.1 del RD 1704/1999, se desprende la exigencia de dos requisitos para disfrutar de la exención. De un lado, que la actividad económica se ejerza materialmente y con habitualidad por el sujeto pasivo que pretende aplicar la exención. Por esta razón, si el titular de la actividad económica delega la gestión de la misma en una persona contratada para dichos efectos, no puede aplicarse la exención⁴⁰. De otro lado, también se exige que este mismo sujeto pueda ser considerado titular de los bienes, en todo o en parte. Como ha puntualizado RODRIGUEZ MÁRQUEZ, “no siempre que exista un

³⁷ Vid. ANEIRO PEREIRA, J.: “La transmisión gratuita de la empresa entre familiares”, en AA.VV., dirigido por PITA GRANDAL, *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, 2006.

³⁸ La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que suprimió el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio.

³⁹ A efectos de determinar si la actividad del sujeto pasivo se puede calificar como empresarial o profesional, resulta necesario remitirse al Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

⁴⁰ La DGT en contestación a la Consulta de 28 de junio de 2001 (nº 1356/01) aclara que “los términos y expresiones utilizados en la Ley 19/1991 pretenden vincular el acceso a la exención a una actividad económica que, constituyendo su medio de vida, ejerce de forma habitual y por sí mismo el empresario o profesional, adoptando personalmente, en consecuencia las decisiones gerenciales necesarias para el desenvolvimiento de dicha actividad”.

entidad en régimen de atribución de rentas –comunidad de bienes o sociedad civil, principalmente- van a poder disfrutar del beneficio todos sus partícipes o socios. En tal caso, concurrirá en los mismos requisitos de la titularidad, pero puede suceder que no todos ejerzan la actividad de forma habitual, personal y directa”⁴¹. Así las cosas, sólo se aplicará el citado beneficio a aquellos comuneros que realicen la actividad con los requisitos mencionados⁴². Sólo existe una excepción en la exigencia de los dos requisitos, en los casos de titularidad común de los bienes afectos en donde el cónyuge no empresario puede beneficiarse de la misma a pesar de no ejercer la actividad económica⁴³.

Asimismo, se reconoce el beneficio fiscal en el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque el sujeto pasivo que ejerza una actividad empresarial de forma habitual, personal y directa, se encuentre jubilado. El Tribunal Supremo en distintas sentencias, considera que estamos ante compartimentos estancos, es decir, los requisitos de la exención en el IP por el ejercicio de una actividad empresarial o profesional con la percepción del empresario o profesional de una pensión de jubilación, por lo que ha de hacerse una consideración separada de la norma tributaria –requisitos materiales- frente a otras de distinta naturaleza –relacionadas con el Derecho laboral-⁴⁴

En definitiva, el artículo 3.1 del RD 1704/1999, garantiza la implicación directa del contribuyente en la gestión del negocio⁴⁵, exigiendo que los rendimientos que obtenga por esta actividad supongan al menos el 50% del importe de la base imponible –general, con la Ley 43/2006- del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A los efectos de la comparación que se efectúe entre las rentas derivadas de la actividad económica y el resto de las percibidas por el sujeto pasivo, será por el rendimiento neto⁴⁶.

Respecto de la exención en los supuestos de participaciones en determinadas entidades, además de los requisitos que debe cumplir la sociedad, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio contempla dos condiciones. La primera es respecto al porcentaje de participación directo que difiere según sea de titularidad exclusiva del sujeto pasivo –al menos, el 5%- , o pertenezca a un grupo familiar –al menos, el 20%-⁴⁷. La segunda, que

⁴¹ Vid. RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La titularidad de una empresa familiar”, en AA.VV., dirigido por PITA GRANDAL, *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, 2006, pág. 62.

⁴² Consultas de la DGT de 21 de enero de 1997 (nº 0081/97), de 17 de noviembre de 1999 (nº 2173/99), de 22 de diciembre de 2000 (nº 2426/00) y de 17 de agosto de 2001 (nº 1597/01).

⁴³ En estos casos basta con el requisito de la titularidad, tal y como se apunta en la Consulta de la DGT de 15 de enero de 2003 (JUR 2003, 59006).

⁴⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2009 (RJ 2009/3308) y 10 de junio de 2009 (RJ 2009/4444)..

⁴⁵ Vid.. SOTRES MENÉNDEZ: “Modificaciones en 1995 del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Tribuna Fiscal*, nº 54, 1995, pág. 45-47.

⁴⁶ Algún autor ha reseñado que la comparación debería hacerse a través de otras magnitudes como, por ejemplo, la cifra de negocios. Cfr.. NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 21 a 27.

⁴⁷ Cuando hablamos de grupo familiar, nos referimos al cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterais de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción. Asimismo, la Ley no ha establecido un sujeto pasivo de referencia para determinar el grupo familiar, como podría ser, a título de ejemplo, aquel que ejerza efectivamente las funciones de dirección.

el sujeto pasivo, o en el caso del grupo familiar, cualquier de ellos, ejerza funciones de dirección en la entidad y que perciba por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y de trabajo personal. Es decir, se pretende vincular al titular de la participación con la actividad empresarial desarrollada por la citada entidad. El cálculo debe realizarse, en consecuencia, tomando en consideración, exclusivamente, los rendimientos netos derivados del ejercicio de las funciones de dirección, por un lado, y la totalidad de los rendimientos, excluidos los derivados de las actividades que se beneficien de dicha exención, es decir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 4.Ocho.Uno, por otro⁴⁸.

Por lo que se refiere al efectivo ejercicio de funciones de dirección, el artículo 5.1.d) del RD 1704/1999, aclara que se refiere a los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa⁴⁹.

Pues bien, a mi juicio aquí se halla el quid de la cuestión. La doctrina administrativa que ha puntualizado la aplicación de la “Teoría del Vínculo”, según las sentencias Mahou, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, considera que es irrelevante que la retribución de los administradores pueda derivar de una relación laboral –lo normal, de alta dirección-, aunque el vínculo sea de naturaleza mercantil. Es decir, que para el cumplimiento de la exención, la retribución de los administradores, tanto si viene por vía estatutaria, como por un contrato de alta dirección, será la que se tengan en cuenta a efectos de determinar si se percibe más del 50% respecto de otros rendimientos del trabajo o de actividades económicas⁵⁰. Es decir, “si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso, el ejercicio de funciones gerenciales y de gestión, es decir, directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas”⁵¹.

Sin embargo, esta situación difiere en el caso, como hemos visto, del Impuesto sobre Sociedades, respecto de la no deducibilidad de las retribuciones del administrador cuando no vengan previstas expresamente en los Estatutos o se retribuya a través de un contrato de alta dirección. A mayores, también hay que tener en cuenta que en virtud del nuevo sistema de financiación autonómico, las CCAA son competentes para conocer en exclusiva de las reclamaciones económico-administrativas en materia de tributos

⁴⁸ Vid. sobre los rendimientos netos la Consulta de la DGT de 23 de diciembre de 2002 (nº 2002/02)

⁴⁹ Por ejemplo, en el caso de que se trate de una sociedad holding, tanto las funciones directivas como las remuneraciones deben provenir exclusivamente de esta. Por tanto, no se computarán aquellas retribuciones que se perciban del resto de las sociedades que cuelgan de la holding. Vid. Contestación a la Consulta de la DGT de 12 de mayo de 2003 (nº 0632/03)

⁵⁰ En este sentido la Consulta de la DGT V2372-10, “no entra en consideraciones sobre la conformidad con la legislación laboral del desempeño simultáneo (de la condición de administrador y de contrato laboral)” y reitera que no existe obstáculo alguno en la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁵¹ Informe de la DGT de 8 de febrero de 2011, sobre la aclaración de determinadas consultas vinculantes emitidas por la misma Dirección en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio.

cedidos, con lo que esta posición de la doctrina administrativa puede modificarse en esta materia. A mi juicio, lo lógico es que sean los propios contribuyentes lo que modifiquen la doctrina administrativa sobre este tema, ya que, no será posible la deducción de estas cantidades en el Impuesto sobre Sociedades.

VI. PRESTACIONES DE SERVICIOS POR EL SOCIO A LA ENTIDAD.

No es inusual que, en ocasiones, el administrador aunque tiene una relación mercantil con la sociedad, tal y como hemos visto, opte además por otro tipo de vinculación con la entidad, salvo que exista una incompatibilidad legal⁵², como es una relación de servicios, que se instrumentará a través de contrato de servicios o contrato de obra. Dejando aparte ventajas e inconvenientes en el caso de que el administrador opte por este tipo de vinculación⁵³, este tipo de relación entre el administrador y la sociedad ha adquirido un auge bastante considerable en los últimos tiempos, sobre todo en el ámbito de las sociedades profesionales y también en los grupos de sociedades⁵⁴. Uno de los motivos por el cual, los administradores personalmente o a través de sociedades interpuestas, han optado por este tipo de prestación de servicios ha sido por la optimización fiscal de las retribuciones que perciben en su propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, además de la deducibilidad sin ningún género de dudas en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad pagadora.

La administración tributaria, a través de los órganos de inspección, se ha mostrado precavida ante este tipo de relaciones, no sólo por los aspectos relacionados con el ámbito de las operaciones vinculadas, sino con la determinación del vínculo real que une al administrador-prestador de servicios con la sociedad, ya que puede ser mercantil, laboral o civil. Lógicamente, las consecuencias que se derivan dependiendo del vínculo resultan diferentes en todos los impuestos directos, pero sobre todo en relación con el IVA.

La dificultad deriva a la hora de calificar fiscalmente, y desde el punto de vista laboral, la actividad desarrollada por una persona física, en concreto, un administrador-socio. En ocasiones, se podrá calificar como trabajo personal, mientras que en otros se acercará más al ejercicio de una profesión liberal y, por tanto, de una actividad económica. En ausencia de regulación legal expresa⁵⁵, es evidente que tanto los

⁵² La relación de administrador y de prestador de servicios es incompatible en el supuesto de que coincidan el objeto y la imposibilidad de funcionamiento de uno de sus elementos esenciales, por lo que debe prevalecer la relación estatutaria.

⁵³ Las ventajas pueden ser un flexibilidad mayor en la naturaleza y cuantía de la retribución, así como la posibilidad de articular un actividad diferenciada del cargo orgánico. Sin embargo, los inconvenientes serían un posible solapamiento con la relación de administrador y un posible conflicto de intereses, entre otros.

⁵⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2009; del mismo autor: “Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2009.

⁵⁵ No se puede obviar que se ha aprobado la Ley 20/2007, de 11 de junio, dónde se regula el Estatuto del Trabajador Autónomo, y se implementa una definición jurídica de autónomo, pero también se regula la polémica figura del trabajador autónomo económicamente dependiente.

contribuyentes, como la administración tributaria, tendrán que utilizar la jurisprudencia y doctrina administrativa que existe sobre el tema para poder diferenciarlos⁵⁶. Desde luego, no se puede atender a la denominación que las partes le asignen, sino que depende de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos⁵⁷, sobre todo, en el ámbito de la dependencia y ajeneidad.

Efectivamente, si el administrador, en muchas de las ocasiones, socio de la entidad, realiza una prestación de servicios a la misma sociedad, las remuneraciones que perciba serán calificadas como rendimientos de actividades económicas y, en consecuencia, estas prestaciones de servicios están sujetas al IVA. Por el contrario, si concurren dependencia y ajeneidad en la relación que une a los administradores-socios con la entidad, con independencia de que la relación pueda ser calificada como mercantil o laboral, incluidas en estas últimas las de carácter especial, no estaría sujeta al IVA⁵⁸.

VII. CONCLUSIONES.

Tras las sentencias Mahon, parecía que fiscalmente la retribución de los administradores había tenido una respuesta adecuada, la realidad es que siguen surgiendo cuestiones que no tienen la debida respuesta. Asimismo, la posición de la Dirección General de Tributos tampoco se mantiene uniforme en la aplicación del sistema tributario. La concepción del sistema tributario de manera compartimentada origina que no se siga el mismo criterio en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Patrimonio.

A mayor abundamiento, la teoría del vínculo que mantiene el Tribunal Supremo supone un detrimento en las garantías del contribuyente a la hora de planificar la retribución de los administradores, ya que parece que sólo es posible una única situación. Esto implica que las sociedades deben trasladar a su organigrama social esta teoría, si no quiere mantener un conflicto con la Administración tributaria tanto a nivel estatal, como autonómico.

En definitiva, para que la retribución a los administradores pueda ser deducible en el Impuesto sobre Sociedades, tiene que recogerse expresamente en los Estatutos de la entidad, cumplir con los límites máximos previstos en la Ley de Sociedades de Capital y, por supuesto, no puede existir otro tipo de retribución de carácter laboral.

BILIOGRAFÍA

⁵⁶ Como ha argumentado el TEAC, hay que atender “al conjunto de datos que en cada caso concreto perfilan las características de la actividad desarrollada, pues de ese conjunto probatorio puede resultar confirmada o contradicha la formalización dada a la relación”: Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004.

⁵⁷ Vid. entre otras, la STS de 11 de diciembre de 1989 (RJ 1989/8947) y 29 de diciembre de 1999 (RJ 2000/1427)

⁵⁸ Vid. entre otras, Consulta de la DGT V1492-08.

ANEIROS PEREIRA, J.: “La transmisión gratuita de la empresa entre familiares”, en AA.VV., dirigido por PITA GRANDAL, *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, 2006.

MALVAREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, P.: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Ed. CEF, Madrid, 1998, pág. 243.

RUBIO GUERRERO, J.J.: “Los rendimientos del trabajo”, en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Madrid, 2009.

FALCÓN Y TELLA, R.: “Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas”, *Quincena Fiscal*, nº 18, 2009.

- “Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2009.

NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid, 1999

PITA GRANDAL, A.M.: “Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitais propios. Otros rendimientos del capital mobiliario”, en AA.VV., dirigido por CORDÓN EZQUERRO y RODRÍGUEZ ONDARZA, *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson, Madrid, 2009, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: *Los rendimientos del capital en el nuevo IRPF*, Civitas, Madrid, 1980

RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La titularidad de una empresa familiar”, en AA.VV., dirigido por PITA GRANDAL, *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, 2006.

SOTRES MENÉNDEZ: “Modificaciones en 1995 del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Tribuna Fiscal*, nº 54, 1995, pág. 45-47.