

LA RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES Y CONSEJEROS: GRATUIDAD ESTATUTARIA DEL CARGO E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

**Análisis de la STS de 26 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4808/2011)
y STS de 30 de octubre de 2013 (rec. núm. 131/2012)**

José Pedreira Menéndez

*Acreditado a Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

1. SUPUESTO DE HECHO

Las Sentencias del Tribunal Supremo (SSTS) de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) y 30 de octubre de 2013 (NFJ052827) casan y anulan sendas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (SSTSJ) de Galicia de 13 de mayo de 2011 (NFJ043398) y 2 de junio de 2011 (NFJ044514), respectivamente. La cuestión litigiosa se centra en las retribuciones percibidas por consejeros delegados de sociedades limitadas por las funciones de dirección y administración. Los estatutos de las sociedades establecían expresamente la gratuidad del cargo de administrador. No obstante, pese a ello, en la sociedad de la que se ocupa la primera sentencia el consejero delegado estaba dado de alta en el régimen general de la Seguridad Social y percibía mensualmente una retribución sujeta a retención, conforme a los tipos de las rentas del trabajo, por las labores de gestión y dirección que desempeñaba. A juicio de la sociedad existía una prestación de servicios que debía ser retribuida a precio de mercado, dado que se estaba en presencia de una operación vinculada. La efectividad del trabajo desarrollado por el consejero delegado no es objeto de discusión y se considera probada, tanto en fase administrativa, como en sede judicial. Por último, señalar que el consejero delegado es propietario del 97% del capital social. En la segunda de las sociedades, y de las sentencias comentadas, la única diferencia radica en que el consejero delegado estaba en el régimen de autónomos en la Seguridad Social.

Frente al proceder de las sociedades, que consideraban la retribución un gasto salarial deducible, la Inspección de los tributos entendió que tales retribuciones no eran deducibles en sede de las sociedades y deberían dárseles el tratamiento fiscal de liberalidades no deducibles, conforme a lo establecido en el artículo 14.1 e) de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*. A juicio de la Administración, las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción, que son los que se

derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción. En consecuencia, al establecer los estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones, que frontalmente infringen los estatutos de las entidades pagadoras. Todo ello con independencia de que se haya desarrollado efectivamente el trabajo, se hubiera adoptado el acuerdo de retribución en junta general y se posea mayoría suficiente por parte del Administrador para modificar los estatutos sociales.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En el fundamento jurídico cuarto de la STS de 26 de septiembre de 2013 se concluye que, dado que estatutariamente el cargo de administrador es gratuito: «la concesión de una retribución al Sr. A solo puede hacerse con carácter de liberalidad y, por tanto, no deducible, sin que frente a ello pueda oponerse que, a virtud de participación que aquel dispone en la sociedad, en cualquier momento podrían modificarse los estatutos según su criterio, pues lo cierto es que en el momento de producirse los hechos la modificación no ha tenido lugar». (...) «Por otra parte, no pone en duda esta Sala la trascendencia y relevancia de las funciones que puede llevar a cabo el Sr. A en la entidad Licidad, SL (luego Pontegadea Inversiones, SL), pero ello no impide que dada su condición de administrador y, por prescripción expresa estatutaria, no puede concederse remuneración de servicios prestados, por lo que la otorgada solo puede tener carácter de liberalidad y, en consecuencia, no deducible en el Impuesto de Sociedades». Y concluye afirmando la sentencia: «Por último, no puede aceptarse la alegación de la recurrida de duplicidad impositiva a consecuencia de la tributación en el IRPF por parte del Sr. A, pues al margen de que la misma solamente pudiera plantearse por este, ocurre que la tributación por el IRPF queda al margen de que la cantidad percibida sea o no deducible en el IS, pues en cualquiera de las alternativas el ingreso se ha producido en sede del socio, debiéndose señalar que el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, dispone: "Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas", a lo que ha de añadirse que, tal como consta en los Antecedentes, fue la propia empresa la que practicó la retención correspondiente».

Por su parte, en el fundamento jurídico sexto de la STS de 30 de octubre de 2013, que transcribo íntegramente, se indica que:

«Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción.

Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción.

El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribu-

ye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia, al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora.

En segundo término, tampoco pueden, las mencionadas retribuciones, defraudar las reglas que rigen el adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio, pues pocas cosas más contrarias a ese comportamiento ordenado que las que otorgan retribuciones del monto de las aquí contempladas a una sociedad con pérdidas. Afirmar que como la sociedad prácticamente pertenece al administrador es irrelevante el efecto que a los resultados de la entidad producen las retribuciones de los administradores, olvida que formalmente se trata de una entidad con personalidad jurídica propia y distinta a la del administrador y que las exigencias económicas, comerciales y de lealtad debidas a la entidad que efectúa las retribuciones no se pueden identificar con las de la persona que es titular de los títulos representativos de la entidad.

Por último, y como ya pusimos de relieve en nuestra Sentencia de 22 de diciembre de 2011, en materia de Autonomía de la Voluntad rigen los principios que allí declaramos y ahora reiteramos. En dicha sentencia afirmábamos en el último párrafo del fundamento séptimo: "Es verdad que el artículo 1.255 del Código Civil establece la libertad de pactos, pero es también evidente que tal precepto fija unos límites a estos pactos: la de no ser contrarios a la moral, el orden público y el perjuicio de tercero. Cuando estos pactos excedan de los parámetros socialmente aceptables es claro que tales pagos no pueden ser considerados como retribuciones sino como meras liberalidades, no generadoras de un gasto deducible. La determinación de cuándo estos pagos exceden estos límites es un problema que ha de resolverse a la vista de las circunstancias de cada caso, primero, por la Administración, y, en último término, por los tribunales".

Es decir, una entidad puede retribuir a sus administradores como tenga por conveniente, pero tales percepciones, por el concepto de retribuciones, no pueden exceder de los límites socialmente admisibles so pena de convertirlas en liberalidades que impidan su deducción a la entidad que las efectúa y que obliga a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño».

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TS, a través de las sentencias comentadas, viene a ahondar en la doctrina que inició con sus Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831), conocidas como el «Caso Mahou», en las que se exigió que la retribución de los administradores estuviera fijada con «certeza» en los Estatutos sociales, para poder convertirla en un gasto «necesario» y, por consiguiente, deducible para la sociedad. Estas sentencias se dictaron bajo la vigencia de la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, que manejaba un restrictivo concepto de gasto deducible vinculado a la necesidad del mismo. Sin embargo, la posterior regulación del impuesto e

incluso su vigente redacción no exigen tal condición, por lo que los gastos de administración son gastos deducibles, sin necesidad de que su importe esté fijado con certeza en los Estatutos sociales.

Ahora bien, el problema que abordan las SSTs de 26 de septiembre y 30 de octubre de 2013 radica en el hecho de que los Estatutos sociales fijan la gratuidad del cargo de administrador, por lo que la retribución del mismo, fuera del marco legal y estatutario, nos sitúa en presencia de gastos que no son válidos conforme a la normativa mercantil y contable, por lo que se llega a la conclusión de que no cabe su deducción fiscal.

Cuestión distinta, y que no es objeto de análisis en las referidas sentencias, es qué hubiera ocurrido si los consejeros delegados tuvieran un contrato laboral para el desarrollo de las funciones gerenciales que se ha probado que venían desarrollando. Hasta la fecha, la jurisprudencia, mayoritariamente, viene denegando también la deducción de dichos gastos al amparo de la doctrina de la inexistencia del doble vínculo. En estos casos, como puede verse en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2010 [rec. n.º 390/2007 (NFJ041572)], 23 de febrero de 2011 [rec. n.º 104/2008 (NFJ042091)] y 16 de febrero de 2012 [rec. n.º 165/2009 (NFJ046785)], se concluye que: «no se pretende la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los miembros de los Consejos de Administración de las sociedades que se cita por su condición de tales, sino que se pretende la deducibilidad como gasto de personal de las percepciones satisfechas por las funciones ejecutivas prestadas por los perceptores (a la sazón, consejeros ejecutivos) cuya relación es (*sic; rectius*: se pretende) de naturaleza laboral, cuestión esta (la de la naturaleza laboral de esa relación) que debe ser rechazada en base a la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 11 de marzo de 2010, rec. Casación 10315/2003 [NFJ039800]]».

La doctrina mayoritaria del TS, en sus Salas de lo Civil y Social, viene denegando la posibilidad de que exista una relación de doble vínculo, orgánica y laboral, entre los consejeros y administradores para el desarrollo de puestos laborales directivos, no así los de otra índole. Igualmente, la doctrina jurisprudencial se opone a la posibilidad de que existan contratos de arrendamiento de servicios en estos casos. No obstante, el elemento determinante a la hora de establecer su parecer por parte de los tribunales radica en el análisis de los Estatutos sociales. De ahí que, en mi opinión, si se quiere defender la deducción de las retribuciones abonadas a consejeros delegados o administradores en el marco de una relación laboral, por ejemplo gerencial, es conveniente fijar estatutariamente que el cargo tendrá este tipo de retribución periódica e independiente de la correspondiente a la función orgánica, previsiblemente gratuita, dejando la fijación del importe a la Junta General. Desde la perspectiva mercantil, que es la que rige la relación, se estaría demostrando la inexistencia de una retribución de la función orgánica, al mismo tiempo que se probaría la existencia de una relación laboral retribuida, con independencia de su encuadre a efectos de la Seguridad Social. La existencia en la sociedad de un director general configurado como un órgano distinto del consejo de administración, y subordinado a este, ha sido admitida por la STS de 13 de mayo de 1991 (NSJ013800), permitiendo así la existencia de un doble vínculo. Desde luego, esta solución me parece más adecuada y ajustada a Derecho que la línea interpretativa que se viene manteniendo últimamente. Si se reconoce, como así hacen las sentencias comentadas, que hay desempeño efectivo de una labor por parte del consejero delegado, sin la que la sociedad

no podría alcanzar sus objetivos, no se puede negar que existe una relación laboral. Además, debo ser crítico con los razonamientos del Alto Tribunal. No se puede afirmar que tal relación laboral existe a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), como se concluye en la STS de 26 de septiembre de 2013, y sin embargo calificar de liberalidad el gasto o retribución dentro de la sociedad. El sistema tributario no forma compartimentos estancos, y un proceder del obligado tributario no puede tener una calificación en un impuesto y la contraria en otro.

Por otra parte, el argumento de la existencia de una liberalidad que defiende el Tribunal Supremo, como criterio para impedir la deducción del gasto en la sociedad, me parece un error y carece de rigor jurídico, como voy a exponer.

La STS de 30 de octubre de 2013 pretende dar una lección sobre lo «socialmente admisible» y la necesidad de no «defraudar las reglas que rigen el adecuado comportamiento de un ordenado comerciante», llegando a la conclusión de que las retribuciones entregadas son «liberalidades que impiden su deducción a la entidad que las efectúa y que obliga a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño». Estas afirmaciones, a mi juicio, chocan frontalmente con el funcionamiento ordinario de una sociedad, ya que su razón de ser es maximizar el beneficio repartible al socio, por lo que el concepto de liberalidad, con carácter general, es ajeno a la misma. De hecho, en las sociedades mercantiles, cuando estamos en presencia de donativos o liberalidades no deducibles en la base imponible conforme al artículo 14.1 e) de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, que era la aplicable a los casos enjuiciados, lo es, por lo general, porque son donaciones deducibles en la cuota del impuesto por aplicación de la *Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General* o la vigente *Ley 49/2002, de 24 de diciembre, de régimen fiscal del sector no lucrativo y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. No hay que olvidar que una «liberalidad» en Derecho, según nos define el Diccionario de la Real Academia Española, es: «Disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya». Pues bien, en los casos que nos ocupan, la sociedad se desprende del dinero/bienes a favor de alguien que ha sido administrador y que ha prestado un servicio a la sociedad, se retribuye por tanto una prestación de servicios, aunque estatutariamente no estuviera así recogido.

Además, desde la perspectiva del consejero delegado, me parece increíble que se diga que está percibiendo «donaciones efectuadas por un extraño». Esta afirmación del TS conduce a que las rentas percibidas por el casi socio único, en su condición de consejero delegado, deban tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no el IRPF, como lo hicieron. ¿Es «extraña» una sociedad de la que se posee el 97%? Desde luego, el argumento es tan absurdo que no tiene ninguna lógica jurídica que lo sustente.

El TS, al amparo de la ausencia de un requisito formal desde el ámbito mercantil, como es la expresa consignación en los estatutos de la sociedad de que el cargo de administrador podrá ser retribuido, impide la deducción de un gasto por el desempeño efectivo de un trabajo, como ha quedado probado y reconocido por la propia Sala. En este caso, y a diferencia de lo que ocurre muchas veces en el ámbito tributario, no se invoca el artículo 13 de la Ley General Tributaria

(LGT) para exigir la obligación tributaria conforme a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, *y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*. En los supuestos enjuiciados, nadie discute la existencia de una prestación de servicios o el desarrollo de un trabajo por parte del consejero delegado a la sociedad, sin embargo, la existencia de un defecto «formal» como es la no modificación de estatutos, cuando se posee mayoría suficiente para ello, no permite el ejercicio de la autonomía del Derecho financiero calificando el negocio conforme a su verdadera naturaleza jurídico-tributaria.

Pues bien, aun aceptando que el obligado tributario deba asumir las consecuencias de su falta de diligencia por no haber modificado los estatutos sociales, lo que no se puede admitir es que estemos en presencia de una liberalidad, ya que no existe *animus donandi* bajo ningún concepto.

El consejero delegado, propietario del 97% de la sociedad, y único administrador retribuido de ese consejo de administración, si se le niega la obtención de esas rentas por el desempeño de su trabajo, lo que está percibiendo, a mi juicio, es un rendimiento por la participación en los fondos propios de la entidad, pero nunca una liberalidad. El acuerdo de la Junta, aunque contrario a estatutos, lo que está retribuyendo es a un concreto socio en atención a unas características especiales que desempeña en el seno de la sociedad, no se está donando los beneficios a un extraño. Se está percibiendo una «utilidad» por la condición de socio-administrador.

Debo lamentar que esta doctrina de la liberalidad no deducible esté en auge, no solo en nuestros tribunales, sino también en sede administrativa, donde es posible encontrar numerosas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) que mantienen el mismo argumento, entre otras, las de 25 de abril de 2012 [V0879/2012 (NFC044376)], de 18 de junio de 2012 [V1323/2012 (NFC044724)], de 12 de diciembre de 2012 [V2394/2012 (NFC046046)], de 1 de octubre de 2013 [V2908/2013 (NFC049319)] y de 24 de octubre de 2013 [V3158/2013 (NFC049396)]. Criterio que ha sido respaldado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución en unificación de doctrina de 6 de febrero de 2014 (NFJ053674).

Desde aquí, no puedo más que mostrar mi opinión contraria a dicho razonamiento, ya que no estamos ante actos libres y voluntarios de disposición gratuita de los bienes sociales, no existe un acuerdo de la Junta que conceda una «liberalidad» al administrador, por mucho que ciertos sectores administrativos y judiciales se empeñen en defender lo contrario. No se dona el dinero al administrador, se le retribuye por su función, y aunque desde un punto de vista mercantil o laboral esto no sea correcto o conforme a dichos ordenamientos, desde la perspectiva del Derecho financiero y tributario no debemos olvidar la autonomía de nuestra rama del Derecho para llevar a cabo calificaciones jurídicas, como reconoce expresamente la LGT en su artículo 13. La calificación al margen del ámbito civil, mercantil o laboral, no es algo extraño en el ordenamiento tributario, como puede verse, por ejemplo, en el IRPF, donde no se siguen las reglas civiles para la individualización de las rentas, sin que ello sea ya objeto de debate o discusión alguna. En definitiva, el TS debería entrar en la esencia de las relaciones jurídicas subyacente y no quedarse en las formas, sobre todo, porque atraer conceptos del Derecho mercantil y laboral al ámbito

tributario, en una cuestión tan sensible como esta, nos lleva a situaciones absurdas, como hemos tenido ocasión de exponer.

En los casos enjuiciados, un socio y administrador está percibiendo una importante cantidad mensualmente por la dirección de la sociedad. Podremos discutir si el importe es un precio de mercado o si no lo es, pero lo que no debe discutirse es la naturaleza jurídico-tributaria de la operación subyacente, ya que está trabajando para que la sociedad pueda obtener rentas y sin su participación la entidad no funcionaría.

Para finalizar, queremos destacar que la Administración tributaria había sancionado a la sociedad, ya que al eliminar el gasto deducible, automáticamente, se incrementan las cuotas del Impuesto sobre Sociedades y, con el automatismo que la caracteriza, consideró que se había cometido una infracción tributaria por dejar de ingresar en plazo. Pues bien, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia anuló las sanciones, afirmando que «en el caso que nos ocupa lo discutido son las retribuciones del administrador que a su vez es el accionista mayoritario de la sociedad, que si bien no están previstas en los estatutos, la modificación de los mismos por medio de la Junta General sería casi automática, por lo que este Tribunal entiende que *el rigor formalista* que se ha de exigir a la hora de liquidar debe ceder en lo que al acuerdo de imposición se refiere». Es curioso, que el abogado del Estado no recurriera la anulación de la sanción. Tal vez el Informe de 12 de marzo de 2009 (NFL012328) de la DGT en el que se afirma que «tiene consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del IS de acuerdo con la normativa vigente... cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que para cada tipo de retribución establece la normativa mercantil», le hizo reflexionar sobre la cuestión. Aquí la propia Administración, y sus defensores, ven que existe un «rigor formalista» a la hora de sancionar, faltaría más, lo que existe es una causa de exclusión de responsabilidad. Si los rendimientos han tributado en sede del socio-administrador como renta del trabajo, sin que nadie lo haya discutido, cómo no se van a considerar un gasto laboral en la sociedad. Algo que parece de «lógica jurídica», sin embargo, decae ante el «rigor formalista» del cumplimiento de las normas mercantiles. Espero que cuando sea a la inversa, y el beneficiado sea el obligado tributario, el TS sea tan «formalista» y no permita a la Administración tributaria acudir a la «calificación tributaria» de la operación para sujetarla a gravamen.

La conclusión de la jurisprudencia analizada es que todo administrador de una sociedad debe tener su cargo retribuido estatutariamente para que el gasto sea deducible fiscalmente en la entidad. Además, y dado que a juicio de la jurisprudencia mayoritaria no es posible mantener una relación laboral que implique funciones de dirección simultáneas al ejercicio del cargo de administrador, todas las rentas deberán ser percibidas en este último concepto y al tipo de retención incrementado. Apartarse de estas dos indicaciones, según nuestra jurisprudencia, lleva a la pérdida de la deducción fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y, muy probablemente, al incumplimiento de otros requisitos en el Impuesto sobre el Patrimonio o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de los que no podemos ocuparnos aquí. Esta doctrina jurisprudencial está condenando la forma de actuar de muchas PYMES, en las que sus administradores ejercen el cargo

gratuitamente, pero vienen percibiendo una retribución mensual por ejercer funciones como gerente, director, etc. Este proceder no sería ajustado a Derecho según el TS y les está obligando a modificar sus estatutos para percibir esas cantidades como administradores y a un tipo de retención incrementado, todo un estímulo en tiempo de crisis y de falta de liquidez en las empresas.

Bibliografía

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2012]: «La nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT. CEF*, núm. 350, mayo.

MARÍN BENÍTEZ, G. [2012]: «Implicaciones fiscales de la doctrina del vínculo», *RCyT. CEF*, núms. 353-354, agosto-septiembre.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. [1992]: *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid.