

NOTA RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES

Ha llovido mucho en el seno de la actividad administrativa y jurisprudencial, tras la sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 (Sentencias Mahou) por la que se cuestionaba la deducibilidad de la retribución de los administradores en el impuesto sobre sociedades bajo la Ley 61/1978 (antigua ley del impuesto sobre sociedades).

La raíz del problema se centra en los supuestos en los que un consejero ejecutivo ostenta además de las funciones propias del cargo de consejero, funciones de alta dirección y gerencia (porque las mismas le han sido delegadas), y lo que se plantea es si su retribución debe preverse en los Estatutos o es competencia del Consejo de Administración retribuir dichos servicios.

Todavía hoy se trata de un tema de rabiosa actualidad que parece no haber quedado definitivamente resuelto. La sentencia enumerada, junto con la corriente jurisprudencia aparecida posteriormente resulta candente en dos cuestiones vitales en las relaciones directivas:

- Cuando debe entenderse aplicable la jurisprudencia del TS, y por lo tanto resultar aplicable la no deducibilidad de las retribuciones a los administradores
- Que incidencia tiene la jurisprudencia enumerada en la calificación de la relación Administrador/Directivo/Sociedad a los efectos de una extinción de relaciones

1. INTRODUCCIÓN Y CONTENIDO DE LA “TEORÍA DEL VÍNCULO”

El “consejero ejecutivo” es aquel miembro del consejo de administración al que se le ha encargado la gestión ordinaria de la sociedad. Esta figura de “consejero ejecutivo” se contrapone así a la general de “consejero ordinario”. Por ello, el conjunto de las retribuciones que puedan percibir los consejeros ejecutivos están destinadas a remunerar una doble función: (i) la función política de consejero (la función de supervisión) y (ii) la función técnica de ejecutivo (las funciones rectoras, ejecutivas y de gestión).

Cuando el consejero ejecutivo posee además funciones propias de alta dirección y gerencia de la sociedad, la jurisprudencia mayoritaria entiende que la relación laboral como alto directivo queda absorbida por la relación mercantil como

administrador. Es lo que se conoce como la *teoría del vínculo*, que ha generado gran polémica e inseguridad jurídica.

El efecto directo de esta teoría ha sido que, con carácter general, la jurisdicción social se ha manifestado incompetente para conocer de las controversias demandas por los ejecutivos, pese a tener suscrito contrato laboral o de alta dirección, por razón de su cargo como administradores. Es decir, **la regla general ha sido la aplicación por los tribunales de la teoría del vínculo, excluyendo de la jurisdicción social a los altos directivos que mantenían a la vez una vinculación con la sociedad como consejeros delegados, mientras, por su parte, la jurisdicción civil entendía que las remuneraciones o indemnizaciones acordadas con los administradores ejecutivos de sociedades mercantiles sólo tendrían validez si se encontraban previstas en los estatutos sociales.**

Dada la práctica generalizada de prever en estatutos que el órgano de administración será “no retribuido”, ha surgido en muchas entidades la duda sobre si convenía o no modificar los estatutos y pasar a un órgano de administración retribuido, lo que tampoco resulta “inocuo” dada la publicidad registral que conlleva y la necesidad de prever en los estatutos el sistema de retribución elegido y el modo de calcular la misma.

2. JURISPRUDENCIA: EVOLUCIÓN.

En esta materia la evolución doctrinal y jurisprudencial ha discurrido por derroteros distintos.

Sentencias como la STS 1ª 21-IV-2005 afirman que los consejeros no pueden percibir, por el desempeño de las funciones ejecutivas que eventualmente les hayan sido encomendadas, ningún tipo de remuneración “contractual” establecida discrecionalmente por el órgano de administración, y que los consejeros ejecutivos, en su condición de administradores, sólo pueden percibir la remuneración “societaria” prevista en los Estatutos y autorizada por la Junta general, entendiéndose, como la jurisprudencia mayoritaria, que la relación laboral como alto directivo queda absorbida por la relación mercantil como administrador.

Una de las primeras excepciones que se planteó a la exclusión de la laboralidad de los administradores-altos directivos, fue la **previsión en estatutos sociales de la compatibilidad de las relaciones mercantil y laboral del administrador**

(SSTS, Sala 4.^a, de 13 de mayo de 1991 y 27 de enero de 1992). Pese a ser un argumento avalado de forma desigual, ha sido aplicado por varios tribunales superiores de justicia en los últimos años. Así, por ejemplo, la STSJ de Asturias de 23 de diciembre de 2004, la STSJ Castilla y León (Valladolid) de 29 de abril de 2003, la STSJ País Vasco de 18 de julio de 2006 y la STSJ Madrid de 6 de junio de 2006. Esta última reza: «(...) el artículo 27 de los estatutos de la sociedad (...) prevé la posibilidad de que el cese en la condición de consejero delegado no afecte a la relación laboral (...). Los actos de la empresa son concluyentes en reconocerla existencia de dos relaciones independientes, sin que la denominación de la categoría como consejero delegado-director general afecte a la misma pues hay que estar a la realidad de las funciones desempeñadas, y a la intención de las partes al configurar dos relaciones distintas pues de otro modo, posiblemente, el actor no hubiese cesado en su anterior relación laboral».

Otra sentencia de interés de la Sala 1.^a del TS es la de 31 de octubre de 2007. En este caso, **la empresa era una filial 100% de una multinacional**. Se habían pactado con el consejero delegado unas cantidades en caso de extinción de su contrato como gerente que no estaban previstas en los estatutos. La STS atiende aquí a **la finalidad de la norma – art.130 LSA (hoy art. 217 LSC) – cual es que los accionistas no se vean sorprendidos por la obligación de abonar retribuciones o indemnizaciones a los administradores sin su conocimiento**. Tratándose de una sociedad con **accionista único, el único afectado por la cláusula indemnizatoria es el mismo accionista** que mantuvo al demandante en el cargo societario y además lo contrató como gerente. En este contexto, la STS afirma que el artículo 130 LSA no prohíbe la remuneración de los consejeros, sino que exige que conste en los estatutos. En este caso, **el fin último se cumple (el conocimiento de los accionistas) aunque no se haya cumplido la formalidad de la previsión estatutaria**.

Si la conclusión fuera que la relación del principal directivo no es laboral común, sino de alta dirección, entendemos que esta sentencia puede seguir resultando aplicable por su especificidad, a pesar de la situación actual que analizamos en el apartado siguiente.

En esta misma línea de matización a la teoría del vínculo más formalista es ejemplificativa también la STS, Sala 1.^a, de 29 de mayo de 2008, en la que se desestima la reclamación interpuesta por un accionista frente al administrador único de una sociedad de responsabilidad limitada, en la que le reclamaba la devolución de las retribuciones percibidas en los años en que tuvo formalizado un contrato laboral de alta dirección. Resulta destacable que el administrador fue condenado a la devolución tanto en primera como en segunda instancia. En cambio, **el TS entiende que es difícil imaginar que en una sociedad con dos únicos accionistas «el desconocimiento por el primero de los detalles**

importantes de la gestión social dirigida por el segundo, entre ellos, el relativo a la política de retribuciones». Igualmente, la STS destaca que el demandante toleró durante varios ejercicios que el administrador único percibiera un sueldo como gerente, por lo que es contrario al principio de buena fe reclamar ahora por lo tolerado y conocido suficientemente.

3. SITUACION ACTUAL

Y en este contexto llegamos a las SSTS de 13 de noviembre de 2008, recursos 2578/2004 y 3991/2004, del Caso Mahou, donde amparándose en la doctrina del vínculo se deniega la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a los miembros del consejo de administración de una sociedad anónima, estableciéndose que la remuneración debe fijarse en los estatutos de la sociedad. Dado que la jurisprudencia del Tribunal Supremo analizaba la Ley 61/1978 (antigua ley del impuesto sobre sociedades), surgieron muchas dudas sobre si dicho criterio era aplicable a la actual Ley del impuesto sobre sociedades (las normas forales deben interpretarse de la misma manera), ya que en la regulación existente desde el año 1995 se abandonó el concepto de gasto obligatorio y necesario para que éste tenga la consideración de deducible, y se requiriere únicamente que se tratase de un gasto contable (y por extensión de principios, correlacionando con los ingresos)

No debemos olvidar que a pesar de que las SSTS relativas al caso Mahou centran su principal foco sobre la deducibilidad de la retribución de los directivos, éstas basan su argumentación en la calificación de la relación existente entre el directivo y la sociedad, calificada por la continua jurisprudencia de la sala de lo social del TS, por lo que entendemos que dicha calificación, aunque tomada con un sentido tributario, resulta aplicable en cuanto a la delimitación de los tribunales competentes, o en la calificación de la relación a los efectos de la extinción de relaciones.

Para intentar suavizar y delimitar los efectos de la sentencia bajo el RDL 4/2004, (Refundidor de la Ley 43/1995 reguladora del impuesto sobre sociedades), la Dirección General de Tributos emitió un informe con fecha 17 de marzo de 2009 en el que se recogían los criterios que iban a resultar aplicables a los departamentos de inspección tras la sentencia enumerada. En dicha nota se recogía en síntesis:

- Las retribuciones satisfechas a los administradores resultan gastos fiscalmente deducibles salvo que los mismos sean calificados como **un donativo o una liberalidad**
- Un gastos que no sea obligatorio jurídicamente, **siempre que este correlacionado con los ingresos será deducible**
- La retribución de los administradores, **siempre que esté recogida en estatutos**, aunque no se cumplan los requisitos de certeza exigidos por el Tribunal Supremo (doctrina del milímetro), tiene la consideración de gasto necesario y **no tienen la consideración de liberalidad**

Por lo tanto, interpretando a sensu contrario, toda retribución satisfecha a personal de alta dirección, o a los administradores por el ejercicio de su cargo, **en la medida que no figurase el carácter retribuido en los estatutos, será no deducible.**

Sentado lo anterior la DGT ha venido evacuando consultas sobre la interpretación que debe realizarse sobre las retribuciones a directivos, abriendo la puerta a la deducibilidad, -entendemos que en la parte de gastos correlacionado con los ingresos por el análisis del informe de 17 de marzo de 2009-, a aquellas retribuciones satisfechas a socios-administradores por el ejercicio ordinario de funciones, es decir, en la medida que un socio-administrador realice, además (i) la función política de consejero (la función de supervisión) y (ii) la función técnica de ejecutivo (las funciones rectoras, ejecutivas y de gestión), una tercera, (iii), las funciones de un trabajador ordinario, la retribución satisfecha por éstas funciones de un trabajador ordinario serán deducibles, lo que indirectamente traslada en la práctica a las empresas la obligación de ser capaces de probar la realidad de estas funciones ordinarias. (V1240-13, de 12 de abril de 2013. V0351-13, de 07 de febrero de 2013).

Tras la nota emitida por la DGT, varios han sido los pronunciamientos jurisprudenciales sobre el particular que han venido a aclarar (desde el punto de vista jurisprudencial, que no de la doctrina), cuestiones tan relevantes como a) que ocurre con la retribución de la alta dirección, b) que ocurre con los socios, administradores en los que concurre una relación laboral ordinaria y no de alta dirección

En este sentido hay que tener en cuenta que la doctrina jurisprudencial, y en este sentido, sobre la posibilidad de **compatibilizar la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y la del personal de alta**

dirección sometido al Derecho laboral, parece que existe unanimidad en la doctrina jurisprudencial respecto de las siguientes cuestiones:

1. Los órganos de administración de las sociedades mercantiles tienen como función esencial y característica las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, razón por la cual es erróneo entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía; **actuaciones, todas ellas, que se integran en el ámbito del Estatuto de los trabajadores.**

2. Esas facultades rectoras, ejecutivas y gestoras corresponden a la propia sociedad pero, al no tratarse de una persona natural, las tiene que llevar a cabo mediante los órganos sociales correspondientes, constituidos generalmente por personas físicas que forman parte integrante de la sociedad, de tal modo que la actuación de estos órganos, es en definitiva la actuación de la propia 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 de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral.**

3. Toda la actividad de los Consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, **está excluida del ámbito de la legislación laboral** en función de un criterio estrictamente jurídico. En estos casos, no concurre ninguna de las características de la relación laboral, tal como la define el art. 1.1 E.T., **ni siquiera la dualidad de partes** en el sentido en que la contempla este precepto, sino la propia y específica de la existente entre las personas jurídicas y las individuales integrantes de sus órganos, mediante las cuales, necesariamente, ha de realizar el cumplimiento de sus fines.

4. No es posible estimar que todo aquél que realiza funciones de dirección, gestión y representación de una sociedad, es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido al Derecho laboral, como personal de alta dirección, dado que esas actividades y funciones son **las típicas y características de los órganos de administración sociales, y las personas que forman parte de los mismos están vinculados a ésta por un nexo de clara naturaleza jurídico mercantil.**

5. Al comparar el art. 1.3.c) E.T. y el art. 1.2 del Real Decreto 1382/1985 se aprecia **la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades de los administradores y del personal de alta dirección,**

pues en ambos casos se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa. Aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza jurídica de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la entidad es marcadamente diferente, dado que en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, **mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración**, ya que éstos, como se ha dicho, son parte integrante de la propia sociedad.

6. En cuanto a la cuestión de si la doble actividad, como Administrador social y como Director General, determina una doble relación -la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección- o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas, la jurisprudencia ha entendido que cuando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente (contrato alta dirección), como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles.

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

8. Sin cerrar la puerta a la posibilidad de que un administrador social pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo, bien común (art. 1.1 E.T), bien especial [art. 2.1.a) E.T] la doctrina jurisprudencial ha dejado muy claro que la relación de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil, cuando se desempeñan simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la Empresa de la que se es titular, ya que no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Órganos de Administración social (art. 1.3 E.T.) y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección (art. 1.2 RD 1382/1985) de manera que, como regla general, **sólo en los casos de relaciones de**

trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral».

9. Por tanto, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección.

10. Y a los efectos de calificar una relación como laboral común, o como de alta dirección, habrá que estar a la naturaleza del vínculo, y analizarse en función de los cargos y tareas desempeñados si la relación es de alta dirección o laboral común. En este sentido, el artículo 1.2 del RD 1382/1985 establece:

2. Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

4. CONCLUSIONES GENERALES

- 1) Con todo, en cuanto a la primera de las cuestiones, sobre cuándo debe entenderse aplicable la jurisprudencia del TS, y por lo tanto resultar aplicable la no deducibilidad de las retribuciones a los administradores no pactadas en estatutos, entendemos que, siempre que se den las características de un contrato de alta dirección (con independencia de cómo se le haya denominado), y el directivo pertenezca al órgano de administración, se debe entender aplicable la jurisprudencia nacida del Tribunal Supremo en las sentencias de 13 de noviembre de 2008 (y continuada por el mismo tribunal en sentencia de 21 de enero de 2010, 11 de marzo de 2010 y 2 de diciembre de 2010, y 26 de septiembre de 2013, y Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2012, de 21 de marzo de 2013).

- 2) Sobre la cuestión de si al amparo de la vigente ley reguladora del impuesto sobre sociedades, resulta igualmente aplicable la doctrina enumerada, el informe de la DGT relaja la doctrina del milímetro permitiendo la deducibilidad de las retribuciones a administradores siempre que en estatutos aparezca recogido el carácter remunerado de los administradores, todo ello aunque la cláusula estatutaria será genérica, siempre que se establezca el carácter remunerado. En cuanto al personal de alta dirección cabría interpretar lo mismo, (en esta línea la consulta V1012-13, de 27 de marzo de 2013) de forma que la retribución satisfecha al personal directivo, siempre que se establezca el carácter retribuido de la relación, será deducible. En esta cuestión habrá que tener cuidado con el sistema de retribución, ya que aquellas compañías con una retribución fijada para los administradores, que retribuyen además un salario al alto directivo en su condición de tal, en la medida que el valor de las retribución pactada en estatutos no cubra ambas retribuciones (ya que la relación es mercantil, y como se ha dicho absorbe a la laboral), la parte que exceda será no deducible (Consulta V2394-12)

“Adicionalmente, en el supuesto concreto planteado, el administrador percibe una remuneración por el desempeño de las labores de alta dirección. No obstante, dado que las funciones de alta dirección quedan absorbidas por las funciones de administrador, deberán tomarse en consideración ambas retribuciones, tanto la fijada en contraprestación por la labor de administrador como la pactada por las labores de alta dirección, a efectos del cómputo del límite estatutariamente establecido. Dicho en otros términos, en la medida en que el sumatorio de las retribuciones pactadas, tanto por las labores de administrador como de alta dirección, no supere la cuantía fija acordada anualmente por la Junta General, el gasto correspondiente a ambas tendrá la consideración de fiscalmente deducible.”

- 3) En cuanto a los supuestos de empresas en las que el socio único es además administrador, directo, y trabajador, las consultas de la DGT no niegan esta posibilidad, pero establecen que únicamente serán deducibles las retribuciones satisfechas por la condición de trabajador ordinario. En estos supuestos se puede presentar un problema de prueba, que deberá ser observado caso a caso.
- 4) En cuanto a qué incidencia tiene la jurisprudencia enumerada en la calificación de la relación Administrador/Directivo/Sociedad a los efectos de una extinción de relaciones, la primera respuesta que cabría dar es que toda, en la medida que la jurisprudencia enumerada analiza la

jurisprudencia de la Sala Cuarta (de lo social) del Tribunal Supremo. La jurisprudencia de la Sala Tercera de lo Contencioso administrativo es clara, y a la luz de la sentencia de la Sala 1.^a del TS de 31 de octubre de 2007, parece, que sólo en aquellos supuestos en lo que, por reclamaciones del personal de alta dirección sobre los derechos a indemnización pactados, junto con situaciones de capital/administración, que eviten el desconocimiento de los pactos, quepa admitir la posibilidad del derecho indemnizatorio pactado por la realización de una actividad de alta dirección, lo que aunque parezca vislumbrar una mínima coexistencia o ejercicio simultáneo del cargo societario con la actividad derivada de una relación laboral, entendemos que no es así, y no por ello se deduce que el vínculo sea laboral. Recordemos que en ese caso, **la empresa era una filial 100% de una multinacional**. Se habían pactado con el consejero delegado unas cantidades en caso de extinción de su contrato como gerente que no estaban previstas en los estatutos. La STS atiende aquí a **la finalidad de la norma – art.130 LSA (hoy art. 217 LSC) – cual es que los accionistas no se vean sorprendidos por la obligación de abonar retribuciones o indemnizaciones a los administradores sin su conocimiento**. Tratándose de una sociedad con **accionista único, el único afectado por la cláusula indemnizatoria es el mismo accionista** que mantuvo al demandante en el cargo societario y además lo contrató como gerente. En este contexto, la STS afirma que el artículo 130 LSA no prohíbe la remuneración de los consejeros, sino que exige que conste en los estatutos. En este caso, **el fin último se cumple (el conocimiento de los accionistas) aunque no se haya cumplido la formalidad de la previsión estatutaria**.