

práctica fiscal

2º trimestre_2009 Nº 1

La prevalencia de la realidad económica sobre la forma jurídica

Las infracciones tributarias en materia de precios de transferencia

Cómputo del privilegio general de los créditos tributarios en situaciones concursales

> Infracciones y sanciones en el ámbito tributario

Las retribuciones a los administradores como gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades

Javier Martín Fernández
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense
Socio Director de F&J Martín Abogados

TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, 13-11-2008

SP/SENT/439222

A la luz de la citada doctrina, en la medida en que el Sr. Narciso era Consejero Delegado de Mahou, S.A. en el ejercicio 1992, que, como tal, pertenecía al Consejo de Administración de dicha entidad y desempeñaba únicamente las "actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad" propias de dicho cargo (esto es, como afirma la actora, "concretar, formalizar, ejecutar y celebrar toda clase de contratos" necesarios o convenientes "para la administración y marcha normal de la sociedad"), debe entenderse que su vínculo con la entidad recurrente era exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral. Y ello con independencia de que realizara un "plus" de dedicación, y de que Mahou, S.A. hubiera celebrado con el Sr. Narciso un contrato de alta dirección, le hubiera dado de alta en la Seguridad Social, hubiera practicado sobre su retribución la retención prevista para los rendimientos del trabajo y, en fin, hubiera contabilizado la misma en la cuenta de "gastos de personal" y no en la específica del Consejo de Administración; porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las



partes, y porque -reiteramos- "ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal". En suma, la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos tributarios, pues infringe la exigencia del art. 130 LSA de que la retribución de los administradores sea fijada en los estatutos.

Comentario

SP/DOCT/3906

El Tribunal Supremo ha dictado, con fechas de 8 y 13 de noviembre de 2008, dos sentencias con una gran repercusión práctica. Así, ha declarado no deducible en el Impuesto sobre Sociedades la remuneración de los miembros del Consejo de Administración de una sociedad anónima, salvo que su cuantía hubiera sido fijada, con certeza, en sus Estatutos.

El Tribunal se pronuncia sobre dos cuestiones planteadas por el abogado del Estado referentes a la deducibilidad de las retribuciones fijas de los miembros del Consejo y de las cantidades satisfechas al consejero delegado en virtud de un contrato laboral.

Tras desestimar íntegramente el recurso planteado por la sociedad, el Tribunal, a partir del Fundamento Jurídico Octavo, resuelve estas dos cuestiones estimándolas en su totalidad, en base a varios argumentos que pasamos a analizar.

Por lo que respecta a la primera cuestión, el art. 66.3 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada faculta, expresamente, a la Junta General para determinar la remuneración anual de los administradores cuando se trate de una cantidad fija y no de una participación en beneficios. Sin embargo, el art. 130 de la Ley de Sociedades Anónimas se limita a exigir que sean los Estatutos los que la fijen, sin realizar ningún tipo de distingo, a estos efectos, entre un tipo u otro de retribución.

Partiendo de lo anterior, las resoluciones que comentamos concluyen que la Junta General en las sociedades anónimas no es competente para regular la retribución de los administradores, de manera que sólo serán deducibles las retribuciones que hayan sido fijadas por Estatutos y, por tanto, sean obligatorias.

Fero dan un paso más, ya que entienden que la obligatoriedad tampoco existe si no se conoce la cuantía exacta de la retribución, lo que implica que no basta con que los Estatutos hagan una mera mención, sino que han de pronunciarse **con certeza**. Para evitar cualquier atisbo de duda, las sentencias delimitan la **certeza** mediante tres requisitos. En primer lugar, los Estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo y la forma, no siendo aceptable, ni siquiera, la previsión de varios sistemas alternativos cuya elección se deje a la Junta. En segundo lugar, en el caso de determinarse mediante un porcentaje, se deberá fijar también estatutariamente. Por último y esto es lo más novedoso, en caso de materializarse en una asignación fija,

es preciso que se prevea el quántum o, al menos, los cr que permitan determinar, sin margen de discrecionalic cuantía.

De no cumplirse estos requisitos, las retribuciones no s siderarán de carácter obligatorio, por tanto, se entende necesarias y, por ende, gastos no deducibles.

En cuanto a la segunda cuestión planteada por el aboga Estado, el Tribunal no es tan tajante, el fallo es el misn en la situación anterior, considerar no deducible la rem ción del consejero delegado, pero, sin embargo, deja abi puerta a la discusión en futuras ocasiones.

En este caso, se afirma que el hecho de pagar las cuota Seguridad Social no es decisivo a efectos de determinai rácter laboral o no de su relación, por lo que habrá que ar caso por caso, si, realmente, se dan las notas que exige e del Estatuto de los Trabajadores para considerar una accomo relación laboral (dependencia, ajeneidad, volunta y retribución).

Si bien, declara posible la existencia de doble relación -me y laboral especial de alta dirección-, afirma que resulta conciliar ambas, ya que, a diferencia de lo que ocurre relación laboral común, las funciones propias de la alta ción, corresponden, normalmente, a la administración Así pues, no puede realizarse una distinción en funci contenido, sino de la naturaleza del vínculo. En el caso co del consejero delegado, objeto de uno de los litigios, el Ti no aprecia el carácter de ajeneidad y, por tanto, conclu no existe cobertura legal para un contrato de trabajo dirección.

Así pues, si no hay relación laboral, lo que existe es una r ción a un administrador que no está fijada, con certeza, Estatutos y por tanto remitiéndose a la argumentación ul para resolver la primera cuestión, la declara no deducib

Para finalizar, parece evidente que nos encontramos ant resoluciones de gran trascendencia y que obligarán a mo la gran mayoría de Estatutos de las sociedades anónir nuestro país (salvo que se conviertan en sociedades o ponsabilidad limitada) si pretenden, como es natural, o retribuciones a sus administradores sean deducibles.