

**Comunicación 5/2009**  
**Abril 2009**  
**Área Fiscal**

**Muy Sres. nuestros:**

Pasamos a comentarles la problemática surgida como consecuencia de las Sentencias del Tribunal Supremo de la misma fecha de 13 de noviembre de 2008, y la Jurisprudencia que resulta como consecuencia de las mismas, en relación con la deducibilidad fiscal de las retribuciones percibidas por quienes ostenten simultáneamente la condición de Altos Directivos y Consejeros de una sociedad.

Para una mejor comprensión del problema vamos a efectuar los comentarios desglosando los aspectos mercantiles y los laborales en los que se basa el Tribunal para sus Fallos.

## **I.- ÁMBITO MERCANTIL**

**1.-** La normativa legal societaria establece que la retribución de los Consejeros debe estar establecida por los Estatutos sociales, siendo en otro caso el cargo gratuito.

**2.-** La Jurisprudencia considera que, en cuanto a la retribución de los Consejeros, los Estatutos Sociales deben regular el sistema de retribución, que podrá consistir bien en una asignación fija, bien en una participación en beneficios, ó bien en un sistema mixto de los dos anteriores.

**3.-** La Jurisprudencia considera que los Estatutos no pueden limitarse a recoger los distintos sistemas de retribución, y dejar a la Junta General de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que por el contrario, deben precisar el sistema retributivo a aplicar, de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria.

**4.-** La Jurisprudencia considera que la retribución de los Consejeros ha de constar en los Estatutos con *certeza*.

Si el sistema retributivo es una participación en los beneficios, la *certeza* exige que en los Estatutos conste el tanto por ciento en que se cifra (no es suficiente establecer un máximo), y además debe ser claramente determinable la base sobre la que se aplica.

Si el sistema retributivo es una asignación fija la *certeza* exige que en los Estatutos conste el quantum de la misma ó, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía.

**5.-** La Jurisprudencia ha concluido que en unos Estatutos Sociales en los que se establezca que la Junta General podrá asignar a los Consejeros una retribución fija anual cuya cuantía será determinada por la propia Junta General de accionistas no puede considerarse que la retribución está fijada por los Estatutos sociales (consideramos que lo anterior no es de aplicación a las SL, dado que la Ley que las rige permite expresamente dejar a la Junta General la fijación de la retribución fija de los Administradores).

## **II.- ÁMBITO LABORAL**

**1.-** El Estatuto de los Trabajadores en su artículo 1, 1, establece que el mismo será de aplicación a los trabajadores que presten servicios por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección del empleador.

El propio Estatuto de los Trabajadores en su artículo 1,3,c) excluye del ámbito de su aplicación la actividad que se limite pura y simplemente al mero desempeño del cargo de Consejero o miembro de los órganos de administración de las sociedades siempre y cuando su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo.

El Estatuto de los Trabajadores señala que se considerarán relaciones laborales de carácter especial, entre otras, las del personal de Alta Dirección, trabajo de Alta Dirección que se define en el Real Decreto 1382/1995 que regula el régimen de ese personal como el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios o instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad.

**2.-** La Jurisprudencia laboral considera que los órganos de administración de la sociedad, sean Consejos de Administración ó Administradores solidarios o mancomunados, tienen como función esencial y característica las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad.

Es erróneo, según la Jurisprudencia, entender que los miembros de lo órganos de administración se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, sino que por el contrario les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, dirección y representación de la sociedad.

**3.-** La Jurisprudencia laboral considera que las funciones de gestión, dirección y representación corresponden a la propia Sociedad, pero forzosamente las tiene que llevar a cabo a través de personas físicas, personas que son los componentes de los órganos de administración, de dónde se infiere que las personas que integran los órganos de administración están unidas a la Sociedad por medio de un vínculo de naturaleza societario mercantil y no de carácter laboral.

**4.-** La Jurisprudencia laboral considera que toda la actividad de los Consejeros está excluida del ámbito de la legislación laboral, por no concurrir los criterios delimitadores de la relación laboral.

**5.-** Del examen de las funciones de los Consejeros y del personal de Alta Dirección resulta que existe un punto de coincidencia entre las actividades de los Consejeros y del personal de Alta Dirección, indicando que aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la Sociedad es marcadamente diferente. En el Alto Directivo impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad (nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo). Por el contrario, esa ajenidad no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los Consejeros ya que estos son parte integrante de la propia Sociedad.

**6.-** La Jurisprudencia laboral admite que los Consejeros puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con la Sociedad, si bien ello sólo es posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios.

**7.-** La Jurisprudencia no admite la compatibilidad de la existencia de una relación laboral especial de Alto Directivo con el cargo de Consejero, por entender que el cargo de Consejero comprende por sí mismo las funciones propias de Alta Dirección, y que en tales casos de coincidencia en una persona de la condición de Alto Directivo y de Consejero, que supondrían la coincidencia en la misma persona de una relación laboral especial y una relación mercantil, debe prevalecer una de ellas, siendo la relación mercantil la que prevalece.

**8.-** De lo anteriormente expuesto resulta que la calificación jurídica de la relación que une a un Alto Directivo que sea Consejero con la Sociedad, es la de una relación mercantil, y que la retribución que perciba será en su totalidad derivada de una relación mercantil sin que pueda desglosarse parte de su retribución como proveniente de una relación laboral y parte como proveniente de una relación mercantil.

**9.-** El Tribunal Supremo dice expresamente que la interpretación resultante de los anteriores apartados, no varía por el hecho de que los consejeros retribuidos hubieren firmado un contrato laboral de Alta Dirección, ni porque se les hubiere dado de alta en la Seguridad

Social, ni por practicárseles las retenciones impositivas a los tipos aplicables a los empleados, ni tampoco por contabilizar las retribuciones en la cuenta de sueldos y salarios y no en una específica de retribuciones al Consejo.

### **III.- CONSECUENCIAS FISCALES (antes Informe 12/3/2009 DGT)**

**1.-** La mencionada Jurisprudencia lleva a concluir que todas las retribuciones percibidas por los Altos Directivos que ostenten además la condición de Consejero, sólo serán deducibles fiscalmente si están establecidas en los Estatutos Sociales, en forma tal que de los mismos resulte su cuantía ó los criterios que permitan llegar a determinar su cuantía.

**2.-** La aplicación de la citada Jurisprudencia implica la no deducibilidad fiscal de las retribuciones percibidas por los Altos Directivos que sean a su vez Consejeros, ó por quiénes sean Consejeros con facultades ejecutivas, todo ello salvo que su retribución figure establecida con *certeza* en los Estatutos Sociales. Esa *certeza* supone no sólo que los Estatutos Sociales establezcan el sistema de retribución de los Consejeros sino que además fijen la cuantía de su retribución o los criterios que permitan cuantificarla.

**3.-** Desde un punto de vista práctico, resulta que la citada Jurisprudencia es contraria a la posición que la propia Dirección General de Tributos ha venido manteniendo hasta la fecha y diverge de la práctica usual de redacción de los Estatutos Sociales que cuando regulan la retribución de los Consejeros a través de un sistema de asignación fija suelen dejar la fijación de su cuantía a la Junta General, y sin que hasta la fecha esas redacciones hayan tenido problema para su inscripción en el Registro Mercantil.

Sería un absurdo denegar la deducción fiscal de las retribuciones de quiénes siendo Consejeros desarrollan funciones no sólo de asistencia a los Consejos de Administración, sino ejecutivas y propias del día a día de la Sociedad. Es cierto que la citada Jurisprudencia las admite si vienen cuantificadas en los Estatutos sociales, pero esa predeterminación estatutaria puede ser compleja.

Por todo ello, tenemos conocimiento de que por parte de la Agencia Tributaria se está analizando el tema a los efectos de adoptar criterios que eliminen la inseguridad tributaria para el futuro y los riesgos tributarios que la dicha Jurisprudencia haría aflorar respecto a pasados ejercicios.

#### **IV.- CONSECUENCIAS FISCALES TRAS INFORME DIRECCIÓN GENERAL TRIBUTOS 12/3/2009.**

Dada la inseguridad tributaria resultante de la mencionada Jurisprudencia, y asimismo teniendo en consideración que la misma era contraria incluso al criterio que había mantenido la propia Agencia Tributaria, se ha emitido un Informe por la Dirección General de Tributos fechado en 12/3/2009 en el que se establece el criterio de la Agencia Tributaria sobre el controvertido asunto, y que es el que exponemos a continuación.

**1.-** Las retribuciones percibidas por los Altos Directivos que ostenten además la condición de Consejero, sólo serán deducibles fiscalmente si los Estatutos Sociales establecen el carácter remunerado del cargo de Consejero, aunque no se cumplieran de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.

**2.-** Entendemos que ese criterio establece como requisito ineludible que la remuneración del cargo de Consejero esté establecida en los Estatutos Sociales. Hay que recordar que si los Estatutos no establecen lo contrario, el cargo de Consejero no es retribuido, y por ende las funciones de los Altos Directivos que ostenten además la condición de Consejero deberían considerarse como no retribuidas, y en ese contexto si se pagase retribución la misma no sería deducible fiscalmente.

Por tanto, como hemos dicho es requisito ineludible que los Estatutos Sociales establezcan la retribución de los Consejeros.

Lo que flexibiliza el Informe de la DGT es la necesidad de que los Estatutos establezcan la retribución con certeza de su cuantía ó del sistema de cálculo de la misma. En este aspecto la DGT considera que esa certeza es un requisito de índole mercantil, y que aunque no se cumpla de forma escrupulosa con ello, no tiene impacto en la deducción fiscal de la retribución.

Les tendremos informados si se producen novedades sobre el tema.