

**LOS CONSEJEROS EJECUTIVOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO:
EFECTOS FISCALES DE LA DOCTRINA DEL VÍNCULO**

Resumen

La doctrina jurisprudencial del vínculo niega la posibilidad de compatibilizar una relación laboral cuyo objeto consista en la gestión y la representación de la sociedad —típicamente en la forma relación laboral especial de alta dirección— con la relación societaria de administrador y afirma que el vínculo mercantil de administrador absorbe las funciones que pudieran ser desarrolladas en el marco de una relación laboral de alta dirección. Quiere esto decir que la labor típica de la alta dirección desempeñada por los consejeros ejecutivos de una sociedad (consejero delegado, presidente ejecutivo) se desarrolla necesariamente en el marco de una relación que tiene naturaleza exclusivamente mercantil.

Al proyectarse en el ámbito tributario, esta doctrina del vínculo crea problemas interpretativos de diversa índole. Algunos conectan con cuestiones recurrentes del Derecho tributario como el tratamiento fiscal de los actos ilícitos o la interpretación de conceptos utilizados por las normas tributarias procedentes de otras parcelas del ordenamiento jurídico. Otros, en cambio, surgen del tópico de negar ajenidad y dependencia a la relación mercantil de los consejeros ejecutivos con la sociedad. Pero todos ellos, por su innegable trascendencia práctica, merecen ser objeto de un análisis detallado. Ese es precisamente el propósito del presente trabajo.

ÍNDICE

1. Planteamiento	2
2. Precisiones conceptuales	5
2.1 Significado y alcance de la doctrina del vínculo	5
2.2 Contenido y alcance de la relación laboral especial de alta dirección	7
2.3 Ajenidad y dependencia del consejero ejecutivo	8
3. Requisitos mercantiles de la remuneración a administradores e implicaciones fiscales de su incumplimiento	11
3.1 Requisitos mercantiles de la retribución a los administradores.....	12
3.1.1 <i>El alcance subjetivo de la reserva estatutaria y la doctrina del vínculo</i>	12
3.1.2 <i>El alcance objetivo de la reserva estatutaria y la doctrina del milímetro</i>	14
3.2 Consecuencias fiscales del incumplimiento de los requisitos mercantiles	16
3.2.1 <i>Impuesto sobre Sociedades de la sociedad pagadora</i>	16
3.2.2 <i>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consejero ejecutivo</i>	25
3.2.3 <i>La influencia de la cuestión en el tratamiento en el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar</i>	26
4. La influencia de la doctrina del vínculo en la interpretación de conceptos laborales utilizados por ciertas normas tributarias	27
4.1 Normas que hacen referencia a la condición de administradores o consejeros.....	28
4.2 Normas que hacen referencia a la existencia de una relación o contrato laboral	30
4.3 Normas que hacen referencia al término “trabajador” o “trabajo”	33
4.4 Normas que hacen referencia al término “empleado” o “empleo”	35
5. La sujeción al IVA de los servicios prestados por los consejeros ejecutivos	36
6. Conclusiones	39

1. PLANTEAMIENTO

La administración de las sociedades mercantiles puede encomendarse a una o varias personas (caso del administrador único o de los administradores solidarios o mancomunados), o a un órgano colegiado (consejo de administración). Dentro de este último puede distinguirse entre aquellos consejeros encargados de la gestión ordinaria de la sociedad y que, por ello, asumen el ejercicio de funciones ejecutivas, normalmente por delegación del consejo, y los demás, que solo desarrollan funciones deliberativas y de supervisión en el seno del consejo. A los primeros se les denomina comúnmente

consejeros ejecutivos (y los casos paradigmáticos son los del consejero delegado o del presidente o vicepresidente ejecutivos), y a los segundos se les conoce indistintamente como consejeros ordinarios, pasivos, durmientes o externos. Ni que decir tiene que la preparación, responsabilidad y dedicación requerida a unos y otros para el desempeño de las funciones que tienen encomendadas no son equivalentes y que por ello, normalmente, la remuneración que unos y otros reciben de la sociedad a la que prestan servicios no es tampoco la misma.

Pues bien, si el tratamiento fiscal que corresponde a los consejeros ordinarios, en cuanto que miembros del consejo de administración, es relativamente sencillo de dilucidar, la posición fiscal de los conocidos como consejeros ejecutivos ofrece no pocas incertidumbres que traen causa de la controvertida naturaleza jurídica (mercantil o laboral) que ha de atribuirse a la relación de prestación de servicios que les une a la sociedad.

Utilizamos la disyuntiva ('o') porque la conocida como "doctrina del vínculo", elaborada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo a finales del siglo pasado, viene precisamente a negar la posibilidad de compatibilizar una relación laboral cuyo objeto consista en la gestión y la representación de la sociedad —típicamente en la forma de relación laboral especial de alta dirección— con la relación societaria de administrador para concluir en la prevalencia del vínculo mercantil que absorbe, se dice, al laboral. La doctrina, formulada por vez primera en la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social) de 29 de diciembre de 1988, caso Huarte (Ar. 7143), se ha visto después reiterada en multitud de ocasiones¹ hasta poder afirmarse que, sin perjuicio de excepciones y matizaciones, constituye hoy día una línea jurisprudencial firme, contundente y consolidada, que ha sido acogida (también con sus matizaciones en casos especiales) por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo².

El carácter consolidado de la doctrina jurisprudencial del vínculo está pacíficamente admitido por la doctrina laboralista o mercantilista mayoritaria, incluso entre sus más firmes detractores. En la

¹ *Vid.*, por ejemplo, las SSTs (Sala de lo Social) de 29.04.1991 (Ar. 3393), 09.05.1991 (Ar. 3794), 03.06.1991 (Ar. 5123), 18.06.1991 (RJ 1991, 5152), 16.12.1991 (RJ 1991, 9073), 27.01.1992 (Ar.76), 11.03.1994 (RJ 1994, 2287), 22.12.1994 (Ar. 10221), 16.06.1998 (Ar. 5400), 20.12.1999 (RJ 1999, 10030), 20.11.2002 (RJ 2003, 2699), 17.07.2003 (Ar. 257), 26.12.2007 (RJ 2008, 1777).

² *Vid.*, por ejemplo, las SSTs (Sala de lo Civil) de 30.12.1992 (RJ 1992, 10570), 21.04.2005 (Ar. 4132), 24.10.2006 (Ar. 6710), 12.01.2007 (Ar. 671), 24.04.2007 (Ar. 2418), 27.04.2007 (Ar. 2392), o 29.03.2007 (RJ 2007, 1674). Un recorrido comentado por los distintos hitos jurisprudenciales que han ido consolidando la doctrina en ambas Salas (Primera y Cuarta) del Tribunal Supremo, junto con sus excepciones, se encuentra en I. FARRANDO MIGUEL: "Comentario a las STS de 13 de noviembre de 2008 sobre retribución de administradores. La remuneración de los administradores y la doctrina jurisprudencial del doble vínculo", *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 32/2009 pp. 107-122.

doctrina tributarista, sin embargo, se aprecia una cierta confusión derivada, probablemente, de las matizaciones y excepciones que a veces se encuentran en la jurisprudencia sobre el vínculo³.

La imposibilidad afirmada por la jurisprudencia de lo laboral de que en la relación que une a un consejero ejecutivo (consejero delegado, presidente ejecutivo) con la sociedad concurre una doble naturaleza (mercantil y laboral) se proyecta después en el orden mercantil y, en lo que ahora nos interesa, tributario, para crear no pocos problemas interpretativos de diversa índole.

- El primero, derivado de las implicaciones que en cuanto a los requisitos mercantiles para la retribución de los administradores tiene la doctrina del vínculo. En síntesis, el problema tiene origen en la reserva estatutaria que para la remuneración de los administradores establece el artículo 217.1 de la LSC⁴ (antiguos artículos 130 de la LSA⁵ o 61 de la LSRL⁶) y en el alcance material que deba darse a dicha reserva si se entiende que, en cuanto a su alcance subjetivo, afecta sin duda a los consejeros ejecutivos. El análisis de esta cuestión y su proyección al ámbito tributario, que enlaza con el arduo problema del tratamiento fiscal de lo ilícito, lo abordaremos en el apartado 3 siguiente.
- El segundo deriva de la interpretación que haya de hacerse de los conceptos ‘trabajador’, ‘rendimientos del trabajo’, ‘relación laboral’ o ‘trabajos’ utilizados en las diversas normas del ordenamiento tributario cuando se trata de aplicarlas al caso de los consejeros ejecutivos. Este tema, que enlaza con el también arduo problema de la interpretación de los conceptos

³ Entre los autores que han negado el carácter consolidado de la doctrina jurisprudencial del vínculo se encuentran J. J. GARCÍA ROSS: “Las retribuciones de los administradores y socios que reúnen la condición de empleados en las sociedades anónimas y limitadas”, *Quincena Fiscal Aranzadi* n° 9/1994 (Westlaw); C. GARCÍA NOVOA: “La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal* n° 8/2009; del mismo autor: “Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso de Galicia”, *Revista Técnica Tributaria* 94/2011, pp. 65-66; M. CAAMAÑO ANIDO: “La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores”, *Quincena Fiscal* 8/2011; P. J. VELA TORRES: “Criterios judiciales sobre retribución de administradores sociales”, en AA.VV.: I Foro de Encuentro de Jueces y Profesores de Derecho Mercantil”, Valencia: Tirant lo blanch, 2010, pp. 34-35; R. FALCÓN Y TELLA: “Nota a las SSTs 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 (RJ 2009, 59) y 3991/2004: compatibilidad de la condición de administrador con la de trabajador, provisión por depreciación de las participaciones en una sociedad transparente, e imputación del mayor gasto derivado de las actas”, *Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 5/2009.

⁴ Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

⁵ Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

⁶ Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

empleados por las normas tributarias procedentes de otras ramas jurídicas del ordenamiento, será objeto de análisis en el apartado 4 siguiente.

- El tercero deriva de la posible consideración del consejero ejecutivo como profesional independiente y por cuenta ajena en la prestación de servicios que hace a la sociedad. A esta cuestión, que determina el régimen tributario de los servicios prestados por los consejeros ejecutivos en el IVA, le dedicaremos el apartado 5.

El objeto de este trabajo, por tanto, es el de analizar los problemas interpretativos que la doctrina del vínculo suscita en el ámbito tributario. Previamente, no obstante, entendemos necesario realizar algunas precisiones sobre el alcance de la doctrina del vínculo, sobre la relación laboral de alta dirección y sobre la posibilidad de predicar las notas de ajenidad y dependencia del vínculo entre los consejeros ejecutivos y la sociedad a la que prestan servicios, pues esas precisiones se constituirán en el punto de partida metodológico para acometer el análisis posterior.

2. PRECISIONES CONCEPTUALES

2.1 Significado y alcance de la doctrina del vínculo

La doctrina del vínculo, en virtud de la cual no es posible compatibilizar una relación laboral cuyo objeto consista en la gestión y representación de la sociedad y la relación social de administrador, se basa en el siguiente silogismo:

Premisa mayor: Las funciones de gestión que desarrolla un consejero ejecutivo, aun cuando sean más intensas que las desarrolladas por el resto de consejeros, son funciones inherentes al cargo de administrador. El Tribunal Supremo afirma así que “es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad 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”. *Vid.* sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Social) de 3 de junio de 1991 (Ar. 5123), de 22 de diciembre de 1994 (Ar. 10221), de 20 de noviembre de 2002 (RJ 2003, 2699) o de 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008, 1777).

Premisa menor: Las funciones gerenciales propias de un alto directivo (*i. e.*, los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa a que se refiere el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985 de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de

carácter especial del personal de alta dirección), son equivalentes o coincidentes con las propias de los miembros del órgano de administración.

Conclusión: Ante la imposibilidad de deslindar una y otra relación atendiendo al contenido de las funciones desempeñadas (pues coinciden en ambos casos), uno de los dos títulos que existen para gobernar la relación debe quedar absorbido por el otro, de forma que la naturaleza del vínculo absorbente es la que determina, a su vez, la naturaleza de la relación. La prioridad del vínculo mercantil frente al laboral se fundamenta en el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores que excluye del ámbito laboral “el desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de *cometidos inherentes al cargo*”⁷.

No siempre, por tanto, que a la relación laboral de una persona con la sociedad se le yuxtapone un vínculo mercantil, por pertenencia al órgano de administración, debe aplicarse la doctrina del vínculo. De hecho, en la jurisprudencia de lo laboral, dentro de la línea clara, contundente y reiterada a la que hemos hecho referencia, se encuentran excepciones y matizaciones numerosas⁸. Pero la negación de la posible duplicidad del vínculo cuando existe una equivalencia entre las funciones que corresponden al consejero por su condición de tal consejero y las que le corresponden en su condición de directivo (que es justo el caso de los consejeros ejecutivos) está mayoritariamente aceptada por la jurisprudencia.

⁷ Y ello aunque la exclusión quede limitada, según el tenor literal del precepto, a “la actividad que se limite, *pura y simplemente*, al *mero* desempeño del cargo”. La mayoría partidaria de la doctrina del vínculo han calificado la reiteración de los epítetos destacados en cursiva como un ejemplo de “poca fortuna estilística”. Vid. A. DESDENTADO BONETE y E. DESDENTADO DAROCA: *Administradores sociales, altos directivos y socios trabajadores*, Valladolid, en: Lex Nova, 2000, p. 87.

⁸ Admiten la compatibilidad del vínculo mercantil con el vínculo laboral las sentencias de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de 25 de julio de 1989 (Ar. 5916), 6 de octubre de 1990 (Ar. 7928); 25 de octubre de 1990 (Ar. 7714); 13 de mayo de 1991 (Ar. 3906), 20 de octubre de 1998 (RJ 1998, 9296) o 26 de febrero de 2003 (Ar. 3258). Esta última, por cierto, objeto de un interesante comentario de I. GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN: “¿Hacia la compatibilidad entre la condición de consejero delegado y de alto directivo laboral? La sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2003”, *Información laboral. Jurisprudencia* nº 3. En la Sala Primera, la STS de 9 de mayo de 2001 (RJ 2001, 7386) admite la compatibilidad del mantenimiento por una misma persona de la posición de consejero delegado y de titular de un contrato de arrendamiento de servicios con la sociedad para desarrollar funciones de alta dirección y gerencia. Para un comentario de esta última sentencia *vid.*, S. SÁNCHEZ GIMENO: “Los contratos de alta dirección —civiles o laborales— celebrados con los administradores ejecutivos de sociedades”, *Revista de Derecho Mercantil* 245 (2002) y C. DÍAZ-REGAÑÓN: “Comentario a la STS de 9 de mayo de 2001”, *CCJC* 58, 2002.

Así, aunque la Sala Cuarta del Tribunal Supremo no ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el consejero de la sociedad “pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo”, 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”, de manera que, “como regla general, solo 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. Esto es, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del consejo de administración pueden tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, restringen esa posibilidad para trabajos comunes u ordinarios, no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero (sobre todo si es ejecutivo) y trabajos de alta dirección (gerente, director general). En tales casos se entiende que el doble vínculo no es tal, ya que “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.

2.2 Contenido y alcance de la relación laboral especial de alta dirección

El artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985 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 solo 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”.

La relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección regulada por el Real Decreto 1382/1983 se identifica así por tres notas características¹¹:

- ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa (criterio funcional);
- desarrollo de la actividad con autonomía y plena responsabilidad solo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de

⁹ SSTS de 11 de marzo de 1994 (RJ 1994, 2287) FJ 3, de 20 de diciembre de 1999 (RJ 1999, 10030) FJ 2, de 20 de noviembre de 2002 (2003, 2699) FJ 8 o de 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008, 1777), FJ 2. Las cursivas son nuestras.

¹⁰ STS de 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008, 1777), FJ 2.

¹¹ *Vid.* STS de 18 de diciembre de 2000 (RJ 2000, 819).

gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad (criterio jerárquico); y

- actuación referida a los objetivos generales de la empresa (criterio objetivo).

Un director financiero o de marketing, por ejemplo, cuyas funciones se limiten a las que en nuestra práctica empresarial corresponden típicamente a esos puestos, no cumplirían los requisitos para que su relación quedara configurada como de alta dirección. La precisión es importante porque algunas normas tributarias anudan determinadas consecuencias a la realización de funciones de dirección que no tienen necesariamente por qué ser de “alta dirección” ya que la propia norma tributaria incluye dentro de esas “funciones de dirección”, las realizadas por “directores de departamento” que no cumplen, con claridad, el mencionado criterio objetivo y que probablemente tampoco cumplan el criterio jerárquico en la generalidad de los casos¹².

2.3 Ajenidad y dependencia del consejero ejecutivo

En la relación que une a un alto directivo con la sociedad a la que presta servicios, la concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia no se pone en duda. Se afirma, eso sí, que estas notas se presentan lógicamente con menor intensidad que la que tienen en una relación laboral ordinaria, pero su existencia no se excluye. No podría ser de otro modo porque esas notas, junto con la de voluntariedad y retribución, son condiciones necesarias de la existencia de relación laboral según resulta del artículo 1.1 del ET¹³.

Sentado lo anterior, se plantea si el hecho de que la doctrina del vínculo lleve a concluir que la relación que une a los consejeros ejecutivos con la sociedad a la que prestan servicios tiene naturaleza mercantil y no laboral, implica necesariamente excluir de esa relación las notas de ajenidad y dependencia.

La ajenidad, definida por la RAE¹⁴ como “cualidad de lo ajeno”¹⁵, se utiliza en el ámbito jurídico para señalar la cualidad de aquellas relaciones *por cuenta ajena*, en contraposición al trabajo autónomo¹⁶.

¹² Nos referimos, concretamente, al artículo 5.1.d) del 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.

¹³ Texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo.

¹⁴ Real Academia Española.

¹⁵ RAE (2001, s.v. ajenidad, 1ª acepción).

Definida de este modo, la ajenidad se contrapone al trabajo por cuenta propia y guarda entonces relación con la titularidad de la empresa. En este sentido, la legislación laboral y sobre Seguridad Social excluyen la posibilidad de predicar esta nota respecto de personas que ejercen un control efectivo sobre la sociedad a la que prestan servicios. Así, el artículo 1.2.c) del Estatuto del trabajador autónomo¹⁷ incluye dentro de la categoría de trabajadores por cuenta propia a “quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o preste otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquella en los términos previstos en la disposición vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio”. Y la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social entiende que el control efectivo es ejercido por aquel que por sí solo tenga al menos el 50 por 100 del capital y que se puede presumir, *iuris tantum*, ejercido por aquel en el que concurre alguna de las siguientes circunstancias¹⁸:

- que se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado con personas con las que conviva y que tengan, al menos, la mitad del capital de la sociedad;
- que por sí solo mantenga una participación en el capital social igual o superior a la tercera parte del mismo; o,
- que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene además atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

Pues bien, entendida la ajenidad de esa forma, debemos concluir que por el hecho incontestable de que el consejero ejecutivo desarrolle sus funciones con un amplio grado de autonomía no significa necesariamente que no exista *ajenidad* (*i. e.*, un trabajo por cuenta ajena) en la relación de servicios que le une a la sociedad. Y ello porque, aunque ejercite poderes inherentes a la titularidad de la empresa, ese ejercicio se lleva a cabo por cuenta de los accionistas de la empresa y bajo la supervisión del consejo de administración.

¹⁶ RAE (2001, s.v. ajenidad, 2ª acepción).

¹⁷ Aprobado por Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajador autónomo.

¹⁸ *Vid.* disposición adicional vigésima séptima de la Ley General de la Seguridad Social.

Por esta razón, DESDENTADO BONETE y DESDENTADO DAROCA concluyen, a propósito de la distinción dogmática entre la alta dirección y la administración social, que la ajenidad existe “no sólo en la relación entre directivo y sociedad, sino también en la relación entre el administrador y la sociedad”, de forma que “si se niega en determinadas ocasiones en función de la participación del administrador en el capital social, esta circunstancia ya no afecta a la distinción en sí misma, sino a un elemento externo, pues también para el alto directivo o para el trabajador común con control del capital se negaría la ajenidad”¹⁹.

En cuanto a la dependencia, existe en el administrador social, como existe también de forma atenuada en la relación entre el alto directivo y la sociedad. Especialmente cuando se trata de un consejero ejecutivo que ejerce funciones ejecutivas por delegación del consejo, dado que el consejero ejecutivo se encuentra “sometido a los criterios e instrucciones del órgano de administración delegante y éste tiene también funciones de control y vigilancia sobre el ejercicio de las competencias delegadas”²⁰. La mayor prueba, a nuestro juicio, de esa dependencia es la posibilidad de resolución *ad nutum* que pesa sobre su relación y la preocupación que en el ámbito mercantil ha suscitado el hecho de que dicha posibilidad de resolución *ad nutum* pueda verse restringida por cláusulas de blindaje que vayan más allá de lo necesario para compensar el daño de un cese imprevisto de la relación que le vincula a la sociedad.

Por tanto, si bien es cierto que la falta de ajenidad y dependencia permiten excluir automáticamente la existencia de una relación laboral, el razonamiento inverso no es correcto: la ajenidad y dependencia no permiten concluir automáticamente en la laboralidad de una relación por cuanto existen relaciones que, presentando esas características, son excluidas expresamente del ámbito laboral por el artículo 1.3 del ET. De ahí que se haya afirmado que la exclusión del ámbito laboral que el artículo 1.3.c) del ET hace de “la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración” tiene, cuando se aplica a los consejeros ejecutivos, carácter constitutivo y no meramente declarativo²¹.

¹⁹ A. DESDENTADO BONETE y E. DESDENDATO DAROCA: *Administradores sociales, altos directivos...*, *op. cit.*, p. 92.

²⁰ A. DESDENTADO BONETE y E. DESDENDATO DAROCA: *ibidem*, p. 93.

²¹ A. DESDENTADO BONETE: “Prólogo” a: M. A. LIMÓN LUQUE: *Administradores y directivos de las sociedades capitalistas: su configuración como relación laboral y su encuadramiento en la Seguridad Social*, Navarra en: Thomson Aranzadi, 2004, pp. 17-18; A. DESDENTADO BONETE y E. DESDENDATO DAROCA: *Administradores sociales, altos directivos...*, *op. cit.*, pp. 92 y 93; y M. A. LIMÓN LUQUE: *Administradores y directivos de las sociedades capitalistas...*, *op. cit.*, p. 58.

Por otro lado, si se admite que la relación laboral de alta dirección presenta, con las especialidades que se quiera, pero sin duda alguna, las notas de ajenidad y dependencia, ¿cómo puede cuestionarse que esas mismas notas se prediquen de una relación (la de los consejeros ejecutivos) que presenta exactamente el mismo contenido funcional?

3. REQUISITOS MERCANTILES DE LA REMUNERACIÓN A ADMINISTRADORES E IMPLICACIONES FISCALES DE SU INCUMPLIMIENTO

Buena parte de los problemas interpretativos que en el ámbito tributario plantea la doctrina laboral del vínculo traen causa de la contrariedad a Derecho (*i. e.*, de la ilicitud) de la remuneración pagada a los consejeros ejecutivos a que aboca a concluir esa doctrina en su paseo previo por el orden mercantil cuando se utiliza para interpretar cuál es el alcance subjetivo de la reserva estatutaria contenida en el artículo 217.1 de la LSC.

Este problema interpretativo enlaza con el de gravamen de lo ilícito, que es uno de los temas más controvertidos del Derecho tributario y cuyo análisis en profundidad desbordaría las pretensiones de este trabajo²². Sí nos interesa señalar, con todo, que la posición de los autores y de la jurisprudencia sobre esta cuestión oscila entre la de aquellos que, invocando el principio de unidad del ordenamiento jurídico, postulan ignorar a efectos fiscales las rentas, actos o negocios que constituyan un ilícito en otra rama del ordenamiento, y la de aquellos que, invocando el principio de capacidad económica, entienden que los actos o negocios jurídicos deben ser sometidos a tributación sin perjuicio de los vicios de invalidez de los que pudieran adolecer. Entre estas dos posturas extremas se encuentran posiciones matizadas y, entre ellas, la que a nuestro juicio mejor se acomoda a las exigencias de la justicia (y no solo tributaria): la de la irrelevancia, en principio, de los vicios de ilicitud de que pudieran adolecer los actos o negocios celebrados por los obligados tributarios (que llevaría a someterlos a imposición como si fueran válidos), sin perjuicio de reconocer efectos fiscales a los actos que el ordenamiento jurídico establezca para reparar la contravención cuando y si tienen lugar.

²² Sobre esta materia, *vid.* J. APARICIO PÉREZ: “El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal”, *Crónica Tributaria* n° 76, 1995; S. BACIGALUPO: “Delito fiscal y tributación de las ganancias ilícitamente obtenidas”, *La Ley*, Tomo VI, 2001; P. CHICO DE LA CÁMARA: “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español”, *RCyT (CEF)*, n° 163, 1996; R. FALCÓN Y TELLA: “La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito: SAP 24 de enero de 1998”, *Quincena Fiscal* n° 11, 1999; N. PUEBLA AGRAMUNT: “El gravamen de lo ilícito. Aplicación práctica de la solución propuesta a los distintos impuestos desde nuestro Derecho positivo”, *RCyT (CEF)*, n.º 310, 2009; M. T. SOLER ROCH: “La tributación de las actividades ilícitas”, *REDFC*, n.º 85, 1985.

3.1 Requisitos mercantiles de la retribución a los administradores

Cuando se trata de sociedades anónimas, el artículo 217.1 de la LSC, en lo que aquí nos interesa, dispone que “el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución”. En igual sentido se pronuncia el artículo 217.1 de la LSA cuando señalaba que “la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos”. Para su conformidad con la normativa mercantil, es necesario que las retribuciones a los administradores de sociedades anónimas gocen de una adecuada cobertura estatutaria²³. Las retribuciones a administradores que carezcan de ella son, así, contrarias a Derecho y, como tales, ilícitas.

Pero la determinación del alcance, tanto subjetivo como objetivo o material, de esta reserva estatutaria para las retribuciones de los administradores es una cuestión controvertida.

3.1.1 El alcance subjetivo de la reserva estatutaria y la doctrina del vínculo

En cuanto al alcance subjetivo, tras la formulación de la “doctrina del vínculo”, se entiende comúnmente que la reserva alcanza también a la retribución pagada al consejero ejecutivo: que la exigencia legal de que la retribución conste en estatutos no puede ser burlada mediante la formalización de contratos laborales de alta dirección ni, tampoco, mediante contratos de prestación de servicios de naturaleza mercantil, cuando unos u otros tienen por objeto regular la prestación por el consejero de las funciones que le corresponden como tal. Esta conclusión ha sido acogida en la mayor parte de las sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo que han abordado la cuestión²⁴, además de por la doctrina mercantilista mayoritaria²⁵. No así, en cambio, por los agentes sociales y, en particular, por nuestras grandes sociedades anónimas en las que es práctica usual regular en detalle el paquete retributivo de sus primeros ejecutivos en contratos *ad hoc* firmados con ellos (sean de naturaleza mercantil o laboral); esto es, al margen de los estatutos sociales, sin perjuicio de que, en la mayor parte de los casos, busquen en ellos cierto anclaje.

Esta práctica de nuestras principales empresas, que solo en circunstancias excepcionales ha adquirido carácter contencioso, ha encontrado respaldo en las tesis de un sector de mercantilistas, minoritario

²³ La misma regla se aplica para las sociedades de responsabilidad limitada que presentan, no obstante, la especialidad de que en ellas el sistema de retribución, cuando no consista en participaciones en beneficios, puede ser establecido por la Junta General para cada ejercicio. *Vid.* artículos 217 y 218 de la LSC y 66 de la LSRL.

²⁴ *Vid.*, entre otras, las SSTS (Civ) 21.04.2005 (Ar. 4132), 24.10.2006 (Ar. 6710), 12.01.2007 (Ar. 671), 24.04.2007 (Ar. 2418), 27.04.2007 (Ar. 2392), 31.10.2007 (Ar. 6816).

²⁵ *Vid.* referencias detalladas en I. FARRANDE MIGUEL: “Comentario a las SSTS de 13 de noviembre de 2008...”, *op. cit.*, p. 123.

pero con voces muy autorizadas, que ha cuestionado con sólidos argumentos las conclusiones que se extraen de la doctrina del vínculo para precisar el alcance subjetivo de la reserva estatutaria establecida en la legislación mercantil. Especialmente interesante, por su excelente construcción y por la variedad y profundidad de los argumentos utilizados en apoyo a su tesis, es la crítica del profesor PAZ-ARES a la doctrina del vínculo en su aplicación a los consejeros ejecutivos. En síntesis apretada, entiende el profesor que la doctrina del vínculo, aplicada al caso de los consejeros ejecutivos, adolece de un “pecado original”: el de no distinguir entre las funciones “inherentes al cargo de administrador” en función de la diferente estructura que puede adoptar el órgano de administración de una sociedad: simple —administrador único, administradores mancomunados y administradores solidarios— o colegiados —consejo de administración—. Y que este pecado original lleva al error de equiparar, cuando la estructura del órgano de administración adopta la forma colegiada de consejo, las funciones del consejero en su condición de ejecutivo de la compañía (cuando desempeña una función claramente de gestión por delegación del Consejo) con las de los consejeros ordinarios o externos (que desempeñan solamente funciones deliberativas de supervisión). Entiende PAZ-ARES que no se puede juzgar por el mismo rasero las formas simples de organizar la administración de una sociedad —administrador único, administradores solidarios y administradores mancomunados— y las formas complejas —el consejo de administración— porque, si bien en las formas simples es indudable que la función ejecutiva de los administradores constituye un “*cometido inherente al cargo*” (con lo que la doctrina del vínculo tiene pleno sentido), no sucede de igual modo en las formas complejas. En estas, el “*cometido inherente al cargo*” de consejero es la función deliberativa. Por el contrario, la función ejecutiva que puede atribuirse a algunos consejeros (a los ejecutivos) no deriva de su calidad de “consejeros” ni es un cometido inherente a su nombramiento como tales, sino que deriva de su calidad de “delegados”. Y ello le lleva a concluir que la *sedes materiae* de la retribución de los consejeros ejecutivos no se encuentra en el artículo 130 de la LSA (ahora 217.1 de la LSC) sino en el artículo 141 del mismo texto legal (ahora 233.2 in fine de la LSC)²⁶, con lo que esa retribución no estaría incluida en la reserva estatutaria.

Dejamos apuntado, pues, que la contrariedad a Derecho de las retribuciones pagadas a los consejeros ejecutivos sin cobertura estatutaria solo en circunstancias muy específicas ha resultado conflictiva en la práctica de nuestras empresas (y solo en contadas ocasiones ha llevado aparejada la pretensión de restitución por parte de las entidades pagadoras de toda la remuneración pagada a sus consejeros) y

²⁶ C. PAZ-ARES: “El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos”, *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, n.º 2.

que, si bien la posición prevalente en nuestra jurisprudencia es que la reserva estatutaria establecida para la remuneración de los administradores afecta también a la de los consejeros ejecutivos, esta posición no es unánime en la doctrina.

3.1.2 El alcance objetivo de la reserva estatutaria y la doctrina del milímetro

En cuanto al alcance objetivo de la reserva estatutaria, la doctrina mercantilista es unánime en señalar que la reserva estatutaria contenida en el artículo 217.1 de la LSC se limita al aspecto cualitativo de las retribuciones a los administradores (modalidad) pero no así a su aspecto cuantitativo (importe de aquellas).

Sin embargo, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en sus conocidas sentencias de 13 de noviembre de 2008 (recursos 3991/2004 y 2578/2004, caso Mahou), vino a cuestionar esta doctrina unánime al entender que el artículo 217.1 de la LSC exige que la retribución esté determinada “con certeza”, sin que sea suficiente que estatutariamente se prevean varios sistemas dejando a la junta la determinación de cuál de ellos aplicar, y que ello requiere además:

- Que en caso de retribución variable basada en participación en beneficios, se establezca en los estatutos el porcentaje concreto, sin que sea suficiente fijar estatutariamente un porcentaje máximo.
- Que en caso de retribución fija, los estatutos establezcan la cantidad concreta o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía, sin que pueda delegarse al órgano soberano (*i. e.*, la Junta General) la posibilidad de concretar su importe²⁷.

Las críticas recibidas por esta interpretación de la reserva estatutaria establecida en el artículo 217.1 de la LSC, bautizada de forma expresiva como la “doctrina del milímetro”²⁸, han sido numerosas y

²⁷ En este punto la refundición de la normativa mercantil sobre sociedades parece haber adoptado un criterio diferente para admitir la posibilidad, en el caso de sociedades de responsabilidad limitada y en contra del criterio manifestado por el Tribunal Supremo en estas sentencias, de que los estatutos establezcan un porcentaje máximo. Así, el artículo 218.1 de la LSC dispone que “en la sociedad de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios”.

²⁸ C. PAZ-ARES: “*Ad impossibilia nemo tenetur* (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores)”, *La Ley* 10983/2009.

aceradas²⁹. Sobre todo porque, si se une a la anterior doctrina del vínculo, lleva a concluir en la más que probable contrariedad a Derecho de las retribuciones pagadas a los primeros ejecutivos de las empresas de este país. Regular en los estatutos con el detalle exigido por la Sala Tercera del Tribunal Supremo cada uno de los elementos que componen el paquete retributivo de esos primeros ejecutivos es imposible, además de poco recomendable en términos de estrategia empresarial³⁰.

En nuestra opinión, la licitud de retribuciones a administradores que, *gozando de cobertura estatutaria*, no se adecuen *ad pedem litterae* a los criterios establecidos en las referidas sentencias puede defenderse con los siguientes razonamientos:

- La “doctrina del milímetro” no constituye técnicamente jurisprudencia vinculante para dilucidar la validez mercantil de las cláusulas estatutarias de remuneración de administradores al haber sido establecida por la Sala Tercera (de lo Contencioso-Administrativo) del Tribunal Supremo y no por la Sala Primera (de lo Civil).
- Las cláusulas estatutarias que han sido inscritas en el Registro Mercantil gozan de presunción de validez y si la retribución a los consejeros ejecutivos es conforme a ella, debería estarse a esa presunción.
- La licitud de esas retribuciones es coherente con otras normas del ordenamiento jurídico mercantil (arts. 9 LSA, 116 bis i) Ley del Mercado de Valores o 66.3 Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, por ejemplo), con el criterio mantenido por la Dirección General de los Registros y del Notariado (Resolución de 12.11.2003 —Ar. 7684—³¹), con los antecedentes legislativos del artículo 130 LSA³², o con la redacción que han adoptado los preceptos en la LSC, que vienen a respaldar la posición mayoritaria de la

²⁹ Vid. por todos, C. PAZ-ARES: “*Ad impossibilia nemo tenetur...*”, *op. cit.* y A. RONCERO SÁNCHEZ: “Comentario a las SSTs de 13 de noviembre de 2008 sobre retribución de administradores. Grado de concreción del sistema retributivo de los administradores en los estatutos sociales de una sociedad anónima”, *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 32/2009.

³⁰ Remitimos al lector a las consideraciones vertidas por C. PAZ-ARES, *op. ult. cit.*, que desde una metodología de análisis económico del derecho demuestra —a nuestro juicio, convincentemente— el desacierto del criterio jurisprudencial.

³¹ Que ordena la inscripción de una cláusula estatutaria del siguiente tenor: “El cargo de administrador será retribuido con una cantidad fija, de acuerdo con la actividad que desarrolle en la entidad. La retribución deberá ser fijada por la junta general para cada ejercicio”.

³² Artículo 74 de la LSA de 1951 en la interpretación unánime que le dieron doctrina, jurisprudencia y sociedad. Vid. J. GARRIGUES y R. URÍA: *Comentario de la Ley de Sociedades Anónimas*, 3ª ed. Madrid, en: Aguirre, 1976, p. 92.

doctrina mercantilista en el sentido de que la reserva estatutaria se limita al aspecto cualitativo (modalidad) de las retribuciones a los administradores pero no así al aspecto cuantitativo (importe de aquéllas).

Con todo, hasta que no haya jurisprudencia vinculante de la Sala Primera del Tribunal Supremo, la validez de la doctrina del milímetro es, sin embargo, una cuestión abierta. Y asumiendo su validez provisional, si a esta doctrina se le añade la ya referida doctrina del vínculo, nos encontramos con que el incumplimiento de los requisitos mercantiles establecidos para la remuneración a administradores determina que las remuneraciones pagadas a consejeros ejecutivos no sean conformes a Derecho; *i. e.*, que sean, al menos *a priori*, ilícitas.

La cuestión que se plantea entonces, en el ámbito tributario, es determinar el tratamiento a otorgar a esas retribuciones que pueden considerarse contrarias a Derecho, tanto en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad pagadora, como en el IRPF del perceptor, o en la aplicación de otras normas tributarias que anuden consecuencias a su percepción.

3.2 Consecuencias fiscales del incumplimiento de los requisitos mercantiles

3.2.1 Impuesto sobre Sociedades de la sociedad pagadora

3.2.1.1 Estado de la cuestión

El artículo 10.3 del vigente TRLIS³³ establece, como regla general, que “la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el TRLIS se remite de forma genérica al resultado contable que resulta de la legislación mercantil y solo regulan expresamente aquellas partidas de ingreso o gasto en las que el legislador fiscal quiere apartarse del criterio contable. Quiere esto decir que las retribuciones de administradores, en la medida en que tengan la condición de gasto contable, deberán tener asimismo la condición de gasto fiscal, a no ser que exista en el TRLIS alguna norma específica que expresamente excluya su deducibilidad.

³³ Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En este sentido, el vigente TRLIS, a diferencia de la derogada Ley 61/1978, no contiene ninguna previsión sobre retribuciones de administradores en cuya virtud el tratamiento fiscal de estas partidas deba apartarse de su tratamiento contable. No obstante, el artículo 14 de el TRLIS excluye, como también hacía la Ley 61/1978, la deducibilidad fiscal de, entre otros, “los donativos y liberalidades”.

La posición tradicional de la Administración Tributaria³⁴ ha sido la de revisar la adecuación de las retribuciones satisfechas a los administradores a los requisitos establecidos en el ordenamiento mercantil para concluir, en el caso de falta de conformidad, que las retribuciones tienen la consideración de liberalidades y que, como tales, no pueden ser consideradas gasto deducible.

Sin embargo, en fechas no muy lejanas, la DGT³⁵ ha cuestionado la calificación como “liberalidad” de aquellas retribuciones que no cumplen los requisitos mercantiles. Nos referimos, concretamente, al Informe de fecha 12 de marzo de 2009, emitido por la DGT a solicitud del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria poco después de las sentencias del caso Mahou y que trató, si se nos permite la expresión, de tranquilizar las aguas del alcance objetivo de la reserva estatutaria contenida en el artículo 130 LSA que, como hemos visto, la “doctrina del milímetro” contenida en esas sentencias habría venido a remover.

En el Informe la DGT concluye que “los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa vigente regulada en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, *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*” (las cursivas son nuestras).

El razonamiento que hace la Dirección General de Tributos en su Informe es el siguiente:

- 1º. el TRLIS vigente toma como punto de partida para determinar la base imponible el resultado contable y luego ajusta ese resultado en aplicación de disposiciones específicas del propio TRLIS;
- 2º. las retribuciones de los administradores son gasto contable;

³⁴ Vid. resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de septiembre de 2006 (La Ley 128894/2006), 11 de octubre de 2006 (La Ley 154680/2006) o de 18 de diciembre de 2008 (RG 3004/2007).

³⁵ Dirección General de Tributos.

- 3º. no existen disposiciones específicas en el TRLIS sobre la retribución a administradores;
- 4º. el concepto de liberalidad no puede aplicarse en este caso ya que un gasto aunque no sea obligatorio jurídicamente no constituye una liberalidad siempre que se realice para obtener ingresos;
- 5º. luego, no existiendo normas que corrijan el resultado contable en este punto, el gasto contable por retribuciones de administradores debe considerarse fiscalmente deducible.

En nuestra opinión, el Informe de la DGT tiene por objeto, como hemos afirmado, tranquilizar las aguas revueltas por la “doctrina del milímetro”. Se centra, por tanto, en los efectos fiscales de la determinación del alcance objetivo de la reserva estatutaria establecida en el artículo 130 LSA (*vid.* apartado 3.1.2 anterior), pero no así en su alcance subjetivo (*vid.* apartado 3.1.1 anterior). Quiere esto decir que parece desprenderse del Informe que queda fuera de su objeto el análisis de la deducibilidad de retribuciones a administradores que carezcan totalmente de cobertura estatutaria. Y ello, no solo porque el Informe tome como punto de partida que las retribuciones figuren en estatutos y así lo exija en su conclusión, ni porque su conclusión literal abone nuestro entendimiento de que es la doctrina del milímetro (el “*cumplimiento escrupuloso con todos y cada uno*” de los requisitos establecidos por el Tribunal Supremo) lo que le preocupa, sino, sobre todo, porque el Informe no responde directamente a la verdadera cuestión que se plantea: si un gasto ilícito, por contravenir el ordenamiento jurídico, puede ser deducible.

Por ello, no podemos compartir, aunque bien nos gustaría, el optimismo que en parte de nuestra doctrina se instaló tras el Informe de la DGT, en el sentido de que bajo el vigente TRLIS la deducibilidad de los gastos por remuneración a los administradores que se encuentre contabilizada no plantea ningún problema, goce o no de cobertura estatutaria³⁶. En nuestra opinión, el Informe de la

³⁶ Vid. en tal sentido, F. J. MAGRANER MORENO: “Un «esperado» giro jurisprudencial en torno a la calificación de las retribuciones de los administradores como gasto en el Impuesto sobre Sociedades”, *Tribuna Fiscal* n.º 256, 2012. Comparte nuestro escepticismo L. E. RODRÍGUEZ OTERO: “La retribución de los administradores de entidades mercantiles en el Impuesto sobre Sociedades”, *Estrategia Financiera* n.º 274, 2010, p. 5. Las conclusiones del Informe habían sido ya aplicadas por la doctrina administrativa (*vid.* resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de septiembre de 2006 —NFJ0125137—, 11 de octubre de 2006 —NFJ024874— o 18 de diciembre de 2008 —NFJ031514—) y han sido acogidas sin mayor miramientos por algunos tribunales de justicia (*vid.*, por ejemplo, la sentencia del TSJ de Madrid de 13 de julio de 2011 —NFJ044404— o la sentencia del TSJ de Galicia de 2 de junio de 2011 —NFJ044514—). Ahora bien, en ninguna de estas resoluciones se planteaba el problema que nos ocupa: la de la retribución de consejeros ejecutivos sin cobertura estatutaria. Como excepción, la STSJ de Galicia 403/2011 de 13 de mayo de 2011, que sí versa sobre la remuneración pagada a un consejero ejecutivo en el marco de una relación pretendidamente laboral, concluye

DGT viene a validar (desde la perspectiva fiscal) la que es la opinión unánime de la doctrina mercantilista sobre el alcance objetivo de la reserva estatutaria contenida en el artículo 130 LSA: que una retribución de administradores para ser deducible (por lícita) debe estar prevista en estatutos y que estos deben, además, establecer la modalidad de retribución —sin que sea necesario, por tanto, descender al detalle exigido por la “doctrina del milímetro”—. En palabras de la DGT sin que sea necesario el “cumplimiento de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para este tipo de retribución, establece la normativa mercantil”. Pero, en nuestra opinión, el Informe no es la panacea que permita defender (extrapolando su argumentación) la deducibilidad de retribuciones a administradores que carezcan totalmente de cobertura estatutaria. Y en particular, la de consejeros ejecutivos cuya retribución se pacte en contratos al margen de lo establecido en estatutos.

Así, las sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2010 (NFJ041572) y de 23 de febrero de 2011 (JT2011\376) concluyen que las consideraciones vertidas en el Informe de la DGT no resultan trasladables a los casos en que “no se pretende la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los miembros del Consejo 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 (RJ 2010, 3476), rec. casación 10315/2003”³⁷. Y ese criterio también se encuentra en la reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de febrero de 2012 (rec. n.º 169/2009)³⁸.

A nuestro juicio, por tanto, la pregunta clave permanece sin respuesta: las retribuciones que no gozan de cobertura estatutaria: ¿constituyen una liberalidad que excluya su deducibilidad a efectos fiscales?

asimismo en la deducibilidad de las cantidades pagadas invocando el Informe de la DGT de 12 de marzo de 2009.

³⁷ Igual criterio se encuentra en STSJ de Cantabria de 4 de junio de 2010 —NFJ042196— o RTEAC de 5 de mayo de 2010 —NFJ039660—, o SSAN de 2 de diciembre de 2010 —NFJ041572— o de 23 de febrero de 2011 —NFJ042091—.

³⁸ Una reseña de esta sentencia se encuentra en la *Revista Interactiva de Actualidad* n.º 9 (2012).

3.2.1.2 *La eventual calificación como liberalidad de los gastos ilícitos: consideraciones críticas*

Como hemos señalado el vigente TRLIS establece en su artículo 14.1.e) la no deducibilidad, sin perjuicio de su consideración como gasto contable, de los donativos y liberalidades.

La RAE define el término liberalidad, en su tercera acepción, como “disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya”. Este significado literal del término liberalidad es el que recogía el legislador tributario en el artículo 14.f) de la antigua Ley 61/1978³⁹ cuando consideraba no deducibles “las liberalidades cualesquiera que fuere su denominación, salvo lo dispuesto en el epígrafe m) anterior” y aclaraba a renglón seguido que “a estos efectos no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16 de esta Ley”.

La jurisprudencia atiende a este sentido literal del término cuando niega que constituyan liberalidades aquellas prestaciones para las que haya contraprestación⁴⁰. Y el Informe de la DGT también atiende a este significado gramatical cuando concluye que no concurre liberalidad alguna en las remuneraciones pagadas a los administradores que no cumplan de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos establecidos por la normativa mercantil pues, argumenta, se trata de cantidades pagadas en contraprestación de unos servicios recibidos.

Sin referencia expresa a la existencia de contraprestación, se ha entendido también que no existe liberalidad cuando el gasto es necesario para la obtención del eventual rendimiento⁴¹ o cuando guarda una relación directa con el rendimiento⁴².

Este significado de liberalidad (que toma como punto de partida el uso que en nuestro lenguaje compartido se hace de este término) no puede ser aplicado a determinados gastos que, necesarios *de facto* para la obtención de ingresos, o relacionados directamente con esa obtención, o pagados para obtener una contraprestación a cambio, contravienen el ordenamiento jurídico. Existen gastos ilícitos (por contrarios al ordenamiento jurídico) que no constituyen liberalidades, si interpretamos el término liberalidad en el sentido apuntado.

³⁹ Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁰ SSTS de 19 de diciembre de 2003 —NFJ018232—, 14 de septiembre de 2009 —RJ 2010, 912— y SSAN de 29 de junio de 2006 —NFJ024246— y 30 de abril de 2007 —NFJ026316—.

⁴¹ STS 30 de marzo de 2011 —NFJ042656—, FJ 5.

⁴² SSTS 27 de mayo de 2010 —NFJ039276—, FJ 3 y 26 de abril de 2010 —NFJ038972—, FJ 9.

Sin embargo, de algunas sentencias del Tribunal Supremo parece desprenderse que todo gasto ilícito constituye necesariamente una liberalidad. En estas sentencias, que construyen el concepto de liberalidad por exclusión, se limitan los gastos no constitutivos de liberalidad a los que sean no solo necesarios u oportunos *de facto* para la obtención de ingresos o de una contraprestación, sino también posibles *de iure*. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010 (RJ/2010/1512), en la que se analiza la deducibilidad para una farmacéutica de gastos de congresos, *simposiums* y reuniones que constituyen un tipo de promoción de medicamentos expresamente prohibida por el RD 3451/1997, reproduce y comparte el criterio de la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de julio de 2004 (JUR/2004/225448) cuando afirma lo siguiente:

“La verdadera cuestión que plantean estas normas es, de una parte, que los gastos que en ellas se consideran prohibidos no podrían ser deducibles, pues el ordenamiento jurídico es unitario, en su consideración global, lo que excluye que determinados gastos llevados a cabo con infracción de normas prohibitivas puedan servir de base a su deducción, ya que en el concepto de gastos necesarios para la obtención de ingresos solo cabe considerar como tales los materialmente necesarios que además sean legalmente posibles, pues lo contrario sería tanto como afirmar que para obtener un rendimiento lícito sería posible valerse de medios ilícitos”.

Y la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 (RJ 2010/4103), en relación con la deducibilidad de intereses de demora derivados de un acta de inspección, afirma que:

“...no pueden tener la consideración de gastos deducibles los intereses de demora, en este caso derivados de un acta de inspección, en tanto no son necesarios los gastos derivados de una situación de incumplimiento de una norma. Lo que resulta acorde con el principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el art. 1º de la CE que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que se derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención”.

No compartimos el razonamiento de estas sentencias por varias razones.

En primer lugar, porque, como hemos apuntado ya, maneja un concepto de liberalidad diferente del que se desprende del uso del término (*i. e.*, de su significado) en nuestro lenguaje.

En segundo lugar, porque contrariamente al criterio que en ellas se manifiesta, la propia ley tributaria establece la irrelevancia fiscal de los vicios de ilicitud de que puedan adolecer los actos o negocios jurídicos realizados por los obligados tributarios. Así, el artículo 13 de la LGT⁴³ dispone que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la 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 tercer lugar, porque la irrelevancia fiscal del vicio de invalidez es la tesis más coherente con el propio sistema tributario, en cuanto este se vertebra alrededor de un principio propio (el de capacidad económica) que obliga a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica de cada cual⁴⁴. En este sentido, la deducibilidad de los gastos reales incurridos por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades no constituye ninguna *ventaja* para la sociedad pagadora (como parece desprenderse de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 antes citada), sino una exigencia de la justicia tributaria para adecuar la contribución a los gastos públicos de ese sujeto pasivo a su verdadera capacidad contributiva. Las sociedades que entienden que las funciones ejecutivas de sus consejeros ejecutivos no son “*cometidos inherentes al cargo de consejero*” y que, por ello, las regulan en un contrato de servicios (laboral o mercantil), ven realmente reducida su capacidad económica como consecuencia de la remuneración pagada a esos consejeros y deberían contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en atención a esa capacidad económica mermada.

Y en cuarto y último lugar, porque si bien es cierto que el principio de capacidad contributiva puede verse exceptuado en atención a consideraciones extrafiscales, pensamos que con carácter general no

⁴³ Ley 58/2003, de 23 de diciembre, General Tributaria.

⁴⁴ Esta falta de relevancia fiscal de los vicios de invalidez ha sido verbalizada por el profesor FALCÓN Y TELLA con la expresión “abstracción tributaria de la causa”. *Vid.* R. FALCÓN Y TELLA: “La abstracción tributaria de la causa y la presunción de validez de los actos o negocios gravados”, *Quincena Fiscal* nº 8/2010 y “La abstracción tributaria de la causa y sus consecuencias en la calificación de los negocios”, en AA.VV.: VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La Asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, *Instituto de Estudios Fiscales, Doc.* nº 12/2011. En la cuestión que nos ocupa, también han invocado el artículo 13 de la LGT para defender la deducibilidad de retribuciones a administradores sin cobertura estatutaria, M. CAAMAÑO ANIDO: “La reducción del 95 (o 99) por 100...”, *op. cit.* o L. E. RODRÍGUEZ OTERO: “La retribución de los administradores...”, *op. cit.*

puede atribuirse al Derecho tributario una finalidad extrafiscal sancionadora, que es lo que sucedería si el régimen tributario de las diferentes figuras impositivas se constituyera en una forma de sancionar los actos ilícitos, y si fuera el orden contencioso-administrativo el que debiera pronunciarse, siquiera para deducir las correspondientes consecuencias fiscales, sobre la contrariedad o conformidad a Derecho de cuestiones que pueden ser muy controvertidas y muy ajenas a su competencia. Si se quiere excluir la deducibilidad de gastos ilícitos en el Impuesto sobre Sociedades, debería hacerse expresamente a través de la modificación legislativa del artículo 14.1. del TRLIS y no mediante la exclusión de la deducibilidad de gastos reales y contabilizados en casos que no están previstos en el presupuesto de hecho de esta norma y que no responden a la misma ratio *legis* que los regulados en ella.

Podría pensarse, no obstante, que en cuanto el incumplimiento de los requisitos mercantiles conlleva la obligación de restitución por parte del consejero de la retribución percibida, su no deducibilidad puede fundarse en la imposibilidad de reconocerlo como gasto contable: si un gasto (según la definición contenida en el artículo 36 del Código de Comercio) es un “decremento del patrimonio neto durante el ejercicio ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos”, el pago de un gasto ilícito (por ejemplo una retribución a los administradores en contra de lo establecido en los estatutos societarios) determinaría que el abono a cuentas de tesorería o de pasivo debería realizarse con cargo a un derecho de crédito frente al receptor del pago (los administradores en nuestro ejemplo) para la restitución de lo indebidamente cobrado, con lo que no debería haber lugar al reconocimiento contable del gasto.

Pero para determinar si ese derecho de restitución realmente existe o no (y con él, la imposibilidad de contabilizar la remuneración como gasto) no basta con analizar las normas mercantiles que establecen la reserva estatutaria. También hay que atender al principio de confianza legítima que la reiteración de actos propios de la sociedad a la que presta sus servicios haya podido generar en el consejero ejecutivo sobre la percepción de la retribución acordada —debida o indebidamente— en su contrato. Sobre todo cuando su retribución es objeto de aprobación por la Junta General.

Y también hay que atender, en nuestra opinión, al principio de justicia contenido en el artículo 1 de nuestra Constitución, ya que si, como decía la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 antes citada, repugna al principio de Justicia consagrado en ese precepto que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo, igualmente repugna al mismo principio que una persona que ha estado trabajando para una sociedad de forma exclusiva y

muy exigente en cuanto a dedicación y responsabilidad (como es el caso de los consejeros ejecutivos) pueda verse privada de la posibilidad de obtener ingresos de su trabajo que compensen esa dedicación⁴⁵.

En este sentido, si lo que las normas mercantiles tratan de preservar es la transparencia de la remuneración para evitar abusos y retribuciones desproporcionadas en supuestos que pueden estar cercanos a la autocontratación, en el ámbito tributario ya tenemos una solución *ad hoc* para ese problema: al tratarse de partes vinculadas la remuneración acordada debe ser de mercado con lo que, ni podría ser objeto de deducción la remuneración pagada en exceso de estándares de mercado, ni podría negarse la deducción de la remuneración dejada de pagar en defecto de dicho estándar⁴⁶. En este sentido, aunque desde algunos foros se ha propuesto eliminar la necesidad de que la norma de valoración a mercado entre partes vinculadas se aplique a los administradores, por entender que en este caso es imposible encontrar un valor de mercado entre partes independientes⁴⁷, entendemos que este argumento no es del todo válido cuando se trata de retribuir las funciones ejecutivas que ejercen por delegación del Consejo los consejeros ejecutivos: dado que esas funciones son las mismas que se

⁴⁵ Como decía el TS (Sala Cuarta) en su sentencia de 26 de febrero de 2003 “no es razonable dejar jurídicamente desamparado a quien, en rigor, ha quedado vinculado con la sociedad mediante un pacto específico, lo cual exige unas garantías mínimas manifestadas en una estabilidad aceptable y en una retribución adecuada”. En este sentido, normalmente el desacuerdo en materia retributiva de consejeros ejecutivos ha adquirido carácter contencioso para dilucidar la conformidad a Derecho de los blindajes o *golden parachutes* pactados con el consejero ejecutivo para el caso de resolución de su relación de servicios. Solo en contados casos se ha pedido también la devolución de las cantidades obtenidas por el consejero ejecutivo en concepto de retribución durante la vigencia de esa relación. Y, hasta donde conocemos, en los escasos supuestos en que se ha planteado, esa pretensión, por una u otra razón, no ha sido acogida por los tribunales.

⁴⁶ Como apuntan R. FALCÓN Y TELLA: “Nota a las SSTs 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004: la posibilidad de que la junta general intervenga en la fijación de las retribuciones de los consejeros”, *Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 4/2009, M. CAAMAÑO ANIDO: “La reducción del 95 (o 99) por 100...”, *op. cit.* o C. GARCÍA NOVOA: “La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades...”, *op. cit.* Este criterio es el que parece haber seguido la DGT en respuesta a consulta V1081/2011 (NFC041298), si bien limita en exceso, en nuestra opinión, el ámbito de aplicación de la norma de valoración a mercado cuando concluye que, aunque como regla general los gastos pagados al administrador no serán fiscalmente deducibles cuando los estatutos no prevén retribución alguna, “en el caso de que el administrador prestara servicios mercantiles a la sociedad, se trataría de una operación vinculada, por lo que sería de aplicación el artículo 16 del TRLIS, siendo fiscalmente deducible los gastos derivados de dicha relación mercantil *por funciones distintas a la de administración*”. No coincidimos con este último inciso dado que las funciones ejecutivas de gerencia y administración que presta el consejero ejecutivo a la sociedad también son una operación vinculada y no tiene ningún fundamento, en nuestra opinión, excluirlas del ámbito de aplicación de la norma de valoración a mercado. Aunque ello pueda poner de manifiesto, como ya lo ha hecho la doctrina mercantilista, que la regla subsidiaria de presunción de gratuidad del cargo de administrador establecida en la legislación mercantil no es la más acertada bajo ningún concepto, al menos cuando se trata de consejeros ejecutivos.

⁴⁷ AEDAF: *Propuesta de modificación del Artículo 16 TRLIS. Hacia la simplificación, flexibilización y adecuación del régimen al contexto internacional y económico*. Papers AEDAF n.º 5, julio 2011, p. 15.

ejercen bajo un contrato laboral de alta dirección, puede encontrarse un comparable (interno o externo) en aquellos directores generales o gerentes que, no perteneciendo al consejo de administración, solo se encuentran vinculados con la compañía a la que prestan servicios por una relación laboral.

Existen por tanto, argumentos suficientes para defender la deducibilidad de las retribuciones a los consejeros ejecutivos, incluso en los casos en que por aplicación de la doctrina del vínculo pueda cuestionarse su conformidad a la regulación mercantil.

3.2.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consejero ejecutivo

Si la contrariedad a Derecho de las remuneraciones a los administradores que no cumplen los requisitos mercantiles ha suscitado, como hemos analizado, enorme controversia en cuanto a su deducibilidad por la sociedad pagadora, no ha ocurrido lo mismo con su imposición en sede del consejero ejecutivo que la percibe. La sujeción a tributación por el IRPF como rendimiento del trabajo de retribuciones que, no cumplidos los requisitos mercantiles para su percepción, pueden ser consideradas contrarias a Derecho, no ha suscitado el menor reparo ni objeción en nuestra práctica jurídica.

Esto, que nos parece muy correcto, es la posición consistente con lo dispuesto en el artículo 13 de la LGT (en cuanto exige que la imposición se lleve a cabo prescindiendo de los vicios que pudieran afectar a la validez de los negocios o actos jurídicos realizados) y con el mandato del artículo 31 de la Constitución (en cuanto exige que *todos* —no solo los cumplidores con la ley— contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos⁴⁸). Y ambos preceptos (artículos 13 de la LGT y 31 de la CE) exigen igualmente, en el otro lado de la moneda, que el pagador de esa renta que está siendo sometida a imposición pueda deducirla de la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades.

Mientras a un consejero ejecutivo no se le exija la restitución de las remuneraciones percibidas sin adecuada cobertura estatutaria, deberá pagar impuestos por ellas con independencia del juicio que proceda sobre la adecuación a Derecho de esa retribución.

⁴⁸ Como decía M. T. SOLER ROCH (“La tributación de las actividades ilícitas”, *op. cit.*, p. 10) “no es admisible la lectura de una norma como la contenida en el artículo 31.1 de nuestra Constitución en los siguientes términos: «*todos, pero solo los ciudadanos honrados*, contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos»”.

3.2.3 La influencia de la cuestión en el tratamiento en el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar

El artículo 4. Octavo de la LIP⁴⁹ dispone la exención, cumplida una serie de requisitos, de las participaciones sociales o acciones en determinadas sociedades familiares. Entre esos requisitos se incluye el de que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

Tras las sentencias del caso Mahou, se consultó a la DGT sobre el alcance que la doctrina sentada en aquellas sentencias podía tener en la interpretación del referido precepto. La DGT en respuesta a consulta vinculante n.º V1848/2009 (NFC034887) afirmó que, si bien el ejercicio de funciones de dirección puede llevarse a cabo desde una relación laboral⁵⁰ o desde una relación mercantil como consejero o administrador, cuando se trata de administradores, han de ser retribuidos en su condición de tales y no como personal de alta dirección, debiendo tener su remuneración adecuada cobertura estatutaria.

Esta última apreciación fue, sin embargo, matizada posteriormente en respuestas a consultas números V1714/2009 (NFC034722) y V2372/2010 (NFC039772). En la primera se afirma que la norma se limita a exigir que las remuneraciones percibidas por el sujeto pasivo en el ejercicio efectivo de funciones directivas represente más del 50 por 100 del total de sus rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo. Y ello con independencia del tipo de contrato que se utilice (laboral o mercantil), cuestión que se considera ajena para el disfrute de la exención en el impuesto patrimonial. En la segunda se afirma que, sin entrar en consideraciones sobre la conformidad con la legislación laboral de la compatibilidad entre el cargo de consejero y el de alto directivo, si existe ejercicio efectivo de funciones ejecutivas y se percibe una remuneración por dicho ejercicio, no debe haber objeción a la aplicación de la exención establecida en la LIP.

Sin embargo, al amparo de la doctrina sentada en el caso Mahou, algunas haciendas autonómicas (señaladamente la de Galicia) entendieron que las retribuciones de aquellos administradores que no cumplieran los requisitos mercantiles tal y como habían sido interpretados por el Tribunal Supremo,

⁴⁹ Ley 16/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁵⁰ La DGT parece entender que esa relación laboral ha de ser de alta dirección. Como hemos visto, sin embargo, la literalidad del artículo 5.1.d) del RD 1704/1999 admite a los efectos de la exención, el ejercicio de funciones directivas en el marco de relaciones laborales que no reúnen los requisitos de la alta dirección. Vid. nota al pie n.º 12 anterior.

no podían ser tenidas en cuenta a efectos del cómputo. En este caso, como en los anteriores que venimos comentando, el problema interpretativo se cifra en la relevancia fiscal de la eventual contrariedad a Derecho de las retribuciones que permiten dar por cumplido el requisito establecido para la exención: como son contrarias a Derecho —se razona— ha de hacerse como si no existieran para el mundo jurídico⁵¹.

No obstante, la posición que ha prevalecido en la doctrina administrativa es la consistente con el mandato del artículo 13 de la LGT. Así la respuesta de 7 de febrero de 2011 a la solicitud de aclaración de la Conselleria de Facenda de Galicia afirma que “el criterio jurisprudencial de la sentencia de 2008 del Tribunal Supremo conforme al cual es mercantil el vínculo que liga a los administradores con la sociedad es cuestión de índole laboral que no afecta al precepto del impuesto patrimonial, siempre que concurran los requisitos materiales para el disfrute (...), es decir, el ejercicio de funciones directivas, su acreditación mediante contrato o nombramiento y la percepción, como consecuencia de su desempeño del nivel de retribuciones legalmente exigido”.

4. LA INFLUENCIA DE LA DOCTRINA DEL VÍNCULO EN LA INTERPRETACIÓN DE CONCEPTOS LABORALES UTILIZADOS POR CIERTAS NORMAS TRIBUTARIAS

Otro problema interpretativo que plantea la doctrina del vínculo es el del significado que ha de atribuirse a conceptos como ‘relación laboral’, ‘empleados’ o ‘trabajadores’ cuando se utilizan por normas tributarias que pretenden ser aplicadas a consejeros ejecutivos.

Hemos afirmado previamente que esta cuestión enlaza con el problema de la interpretación que ha de hacerse de los conceptos incluidos en el presupuesto de hecho de las normas tributarias que proceden de otras ramas del ordenamiento jurídico. En el estado de la cuestión en nuestra dogmática (tras una fase inicial en la que se postuló la plena vinculación de los conceptos utilizados por las normas tributarias a su concepto civil y otra fase en la que se postuló la plena independencia), se entiende comúnmente:

- que a los conceptos utilizados por las normas tributarias puede dársele un significado diferente al de la rama de procedencia siempre que la atribución de ese otro significado venga avalado desde una interpretación teleológica de las normas tributarias interpretadas, y

⁵¹ Para mayores referencias, *vid.* C. GARCÍA NOVOA: “Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas...”, *op. cit.* y F. J. GÓMEZ TABOADA: “La larga y ácida resaca del caso «Mahou»”, *El Notario del Siglo XXI*, n.º 35.

- que, existe, no obstante, una presunción *iuris tantum* a favor de la interpretación coincidente en las diferentes parcelas del ordenamiento que tiene su razón de ser en la seguridad jurídica⁵².

Pues bien, con estas premisas nos proponemos ahora determinar cuál es la interpretación que cabe dar a las normas tributarias que en su presupuesto aplicativo incluyen la referencia a la pertenencia a órganos de administración, o a la existencia de una relación laboral, o a la condición de trabajador o empleado, cuando se trata de aplicarlas a consejeros ejecutivos. Para ello revisaremos, en primer lugar, el significado que ha de atribuirse a esos conceptos utilizados en las normas tributarias según la semántica de nuestro lenguaje compartido y teniendo en cuenta, a estos efectos y cuando corresponda, las conclusiones de la doctrina del vínculo. En segundo lugar, dilucidaremos si existe una finalidad de la norma que permita apartarnos o matizar esa primera aproximación literal al precepto. Por último, haremos una revisión crítica de la aplicación que la doctrina administrativa o la jurisprudencia haya realizado de esas normas a los consejeros ejecutivos.

4.1 Normas que hacen referencia a la condición de administradores o consejeros

El artículo 80.1.3º del RIRPF establece un tipo de retención fijo del 35%⁵³ para “las retribuciones que se perciban *por la condición de administradores y miembros de los Consejos de administración*”. Según las conclusiones de la doctrina del vínculo, las remuneraciones pagadas a un consejero ejecutivo solo pueden ser percibidas por su condición de administrador y miembro del consejo de administración, pues no hay relación de otra naturaleza (ni mercantil ni laboral) que ampare esa retribución. Quiere esto decir que el tipo de retención que resulta de aplicación a las remuneraciones pagadas a consejeros ejecutivos debe ser, en todo caso, el fijo establecido en el precepto reglamentario mencionado.

⁵² Sobre esta cuestión, puede consultarse V. E. COMBARROS VILLANUEVA: “La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de propiedad económica en el Impuesto sobre el Patrimonio)”, *REDFC*, n.º 44 (1984), p. 497; A. DELGADO PACHECO: *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, Pamplona: Aranzadi, 2004, p. 23; A. BÁEZ MORENO: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Pamplona: Aranzadi, 2009, p. 118; M. S. GODOI: *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, p. 114; V. RUIZ ALMENDRAL: *El fraude de la Ley Tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Pamplona: Aranzadi, 2006, pp. 34-36; F. ZIMMER: “General Report IFA 2002 Oslo Congress”, en *Form and substance in tax law, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXVIIa, 2002, pp. 25-28.

⁵³ El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público lo eleva al 42% para los ejercicios 2012 y 2013.

El resultado que arroja esta interpretación puede no alinearse con los principios de justicia tributaria que deben regir nuestra disciplina: si la labor que realizan los consejeros ejecutivos es la misma que puede desempeñar un alto directivo que no forme parte del consejo, no se entiende muy bien, desde un punto de vista de justicia tributaria, por qué el cálculo de la retención aplicable a las retribuciones que unos y otros perciben ha de ser diferente⁵⁴. Pero esto son consideraciones de *lege ferenda*, no de *lege lata*. Y *lege lata*, nos parece evidente que, si la aplicación de las normas tributarias ha de hacerse (según dispone también el artículo 13 de la LGT) atendiendo a la naturaleza verdadera de los negocios o actos celebrados, y no a las denominaciones que le hayan dado las partes, admitida la validez de la doctrina del vínculo, la retribución de los consejeros ejecutivos remunera su condición de miembro del Consejo de administración —pues no existe otra relación que pueda ser objeto de remuneración—, con lo que debe resultarles de aplicación el tipo fijo. En igual sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 20/2011, de 13 de enero de 2011 (NFJ042853) se escuda en la claridad del precepto reglamentario para defender el carácter insoslayable de su aplicación a un caso en el que, de haberse aplicado las tablas, habría resultado en un tipo de retención muy inferior. Y afirma que “no cabe que por consideraciones extrajurídicas se practique una retención diferente a la prevista en la normativa de aplicación” y que “no negándose que las retribuciones en cuestión se percibieron por la condición de administradora, no cabe otra retención que la establecida legalmente” ya que ello es “una consecuencia ineludible de la forma societaria libremente escogida y de la propia generalidad de la normativa”⁵⁵.

En la práctica, este es el criterio que ha prevalecido, al menos en los casos en los que el intérprete repara en las consecuencias que la doctrina del vínculo tiene en la interpretación del precepto. Así, la DGT en respuestas a consultas números 598/2000 (NFC011134) y 838/2001 (NFC012702) afirma que “el cargo de «consejero delegado» es ajeno a la definición de personal de alta dirección regulada en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por lo que la percepción de cantidades por el

⁵⁴ Admitida la diferencia de tratamiento, ha de apuntarse que no siempre resulta ventajosa para el consejero ejecutivo. Y no solo cuando el tipo de retención calculado por aplicación de las tablas es inferior al tipo fijo establecido para los miembros del consejo de administración. Por ejemplo, en el caso de que el consejero ejecutivo perciba rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años y cuya obtención no sea periódica o recurrente, los efectos favorables de la reducción del 40% que establece el art. 18.2 de la LIRPF para este tipo de rendimientos no se aprecian a la hora de calcular la retención cuando se aplica el tipo fijo, sino que solo se manifestarán al presentar la autoliquidación. En este sentido, la contestación a consulta n.º 2298/2003 (NFC019513) explica cómo la retención a aplicar sobre rendimientos irregulares percibidos por miembros de un consejo de administración es del 35 por 100 sobre el importe íntegro, sin tener en cuenta reducción alguna.

⁵⁵ En igual sentido, STSJ Islas Baleares de 28 de noviembre de 2008 —JUR 2009\117366—.

desempeño de dicho cargo solo pueden calificarse como procedentes del trabajo personal en la condición de miembro del Consejo de Administración” y que, por tanto, la remuneración percibida debe quedar sujeta al tipo fijo establecido en el Reglamento del IRPF para las cantidades pagadas a los miembros de los consejos de administración.

Este criterio parece verse matizado en la contestación posterior a consulta n.º 786/2004 (NFC019085) donde se afirma, para un caso de administrador único de una sociedad limitada, que “las retribuciones que se perciban por la condición de administrador están sujetas al tipo de retención del 35 por 100” mientras que “las retribuciones que se perciban por las funciones de tipo laboral, gerencial, etc., estarán sujetas al tipo de retención que resulte de aplicar el procedimiento general de cálculo previsto en el Reglamento del Impuesto”. Como hemos visto, no obstante, la doctrina del vínculo vendría a negar el punto de partida del razonamiento seguido en esta consulta si se trata de aplicar a consejeros ejecutivos que no desarrollan más funciones que las propias de la alta dirección: que existan dos relaciones diferentes que puedan ser objeto de remuneración independiente cuando ambas presentan exactamente el mismo contenido funcional. De este defecto adolece, en nuestra opinión, la Sentencia 30/2004, de 12 de enero de 2004 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (NFJ017663) que admite la dualidad de sistemas de determinación del tipo de retención para el consejero de una sociedad que es, a su vez, gerente de la misma. Señala así esta sentencia que “a las retribuciones percibidas como gerente, se les aplicará el tipo correspondiente según tablas, y no el previsto para los miembros del Consejo de Administración”.

Más acertada en su fundamentación técnica parece por ello la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de junio de 2004 (NFJ018450) cuando señala que si se han abonado algunas gratificaciones a ciertos miembros del Consejo de Administración, “estas no pueden calificarse sino como retribuciones a administradores puesto que al no tener un fundamento en ninguna relación laboral previa, no pueden más que considerarse como retribuciones o percepciones que estos reciben por su mera condición de directivos (*sic; rectius*: administradores) de la empresa aun cuando estas no sean de carácter obligatorio y en consecuencia dichas cantidades deben equiparse en cuanto a los tipos de retención a los mismos tipos que se establecen para las retribuciones a los Administradores”.

4.2 Normas que hacen referencia a la existencia de una relación o contrato laboral

Otras normas tributarias hacen referencia a la existencia de una relación o de un contrato laboral. En principio, con las conclusiones extraídas de la doctrina del vínculo, las consecuencias jurídicas establecidas en estas normas no pueden ser de aplicación a los consejeros ejecutivos. Y decimos “en

principio” porque puede plantearse si cabría extender analógicamente la solución normativa de estas normas al caso de los consejeros ejecutivos no previsto expresamente en su presupuesto aplicativo. A nuestro juicio, la respuesta debe ser afirmativa siempre que el artículo 14 de la LGT no prohíba el recurso a la analogía en la aplicación de estas normas y la ratio *legis* de estas así lo exija.

Una de las normas que hacen referencia a la existencia de una relación laboral es el artículo 11.1.f) del RIRPF⁵⁶ que, a efectos de la aplicación de la reducción del 40% establecida en el artículo 18.2 de la LIRPF⁵⁷, califica como notoriamente irregulares las cantidades satisfechas por la “resolución de mutuo acuerdo de la *relación laboral*”. En nuestra opinión, las conclusiones de la doctrina del vínculo impiden que esta norma pueda aplicarse a la indemnización que se pague a un consejero delegado por la extinción de la relación que le une con la compañía y así lo ha entendido también la DGT en respuesta a consulta n.º V0231/2009 (NFC031954).

Cabe plantearse no obstante si la interpretación teleológica o analógica de la norma permitiría extender su aplicación a las indemnizaciones pagadas por el cese de la relación que une al consejero ejecutivo con la sociedad. En nuestra opinión, la respuesta en este caso debe ser negativa por varias razones. En primer lugar, porque la finalidad del artículo 11 del RIRPF al calificar como notoriamente irregular cierto tipo de indemnizaciones por extinción de una relación de prestación de servicios que da lugar a rendimientos del trabajo es difícil de discernir, con lo que, dada la literalidad de la norma, no cabe concluir que la norma pretenda dar un trato equivalente a todas las indemnizaciones por extinción de relaciones de prestación de servicios, cualquiera que sea su naturaleza. En segundo lugar, porque al ser una norma que establece una reducción en la renta a efectos de su integración en la base imponible podría considerarse como una norma de beneficio fiscal cuya aplicación analógica estaría vedada ex artículo 14 de la LGT. Y en tercer lugar, porque la propia construcción de la norma, que establece una relación exhaustiva y tasada de supuestos en los que la renta obtenida se considera notoriamente irregular, parece impedir su aplicación analógica a supuestos no previstos en esa relación.

Distinto es el caso, en cambio y en nuestra opinión, del artículo 27.2 de la LIRPF que exige que el arrendamiento de inmuebles se ordene utilizando “al menos, una persona empleada *con contrato laboral* y a jornada completa” para su consideración como actividad económica. La interpretación más reciente de este precepto, tanto en la doctrina administrativa como en los tribunales, se alinea con las

⁵⁶ Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

⁵⁷ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

conclusiones de la doctrina del vínculo. Así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 30 de diciembre de 2010 (NFJ043094) afirma que no se ha probado el requisito de persona empleada pues el considerado como tal es el administrador solidario y la respuesta a consulta n.º V1343-09 (NFC033684) concluye que solo se entiende cumplido el requisito si el contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, lo que, como hemos visto, no sucedería cuando se aplica la doctrina del vínculo.

Sin embargo, en contestaciones a consultas más antiguas⁵⁸, la DGT había venido ignorando los efectos de la doctrina del vínculo en la interpretación de esta norma para entender que el requisito se cumplía si el administrador tenía un contrato laboral y a jornada completa y percibía su remuneración por la prestación de servicios propios de su objeto social y, por tanto, distintos a los derivados de su mera pertenencia al órgano de administración.

En nuestra opinión, para la correcta intelección de esta norma hay que tener en cuenta que la finalidad del artículo 27.2 de la LIRPF es la de definir aquellos requisitos que son *suficientes* para que la actividad de arrendamiento pueda considerarse actividad económica. No debe interpretarse, por ello, como si estableciera los requisitos *necesarios* para que cualquier arrendamiento de inmuebles pueda considerarse empresarial. Quiere esto decir que si, por ejemplo, una persona llevara a cabo una actividad de arrendamiento de inmuebles con 5 personas contratadas con contrato laboral a tiempo parcial, probablemente debería concluirse que cumple las condiciones genéricas de organización por cuenta propia de medios materiales y personales para intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios que constituyen las notas características de la actividad económica. No vemos por qué un razonamiento similar no puede hacerse cuando la ordenación de medios se hace a través de una persona con dedicación completa y que no se encuentre ligada con el empresario por lazos familiares que puedan cuestionar la ajenidad de la prestación de servicios, aunque por los efectos de la doctrina del vínculo haya que concluir que esa relación no presenta carácter laboral. En este sentido, y a diferencia de la norma del artículo 11.1.f) del RIRPF, no existe en nuestra opinión ningún obstáculo para realizar una aplicación analógica del precepto a los casos de consejeros ejecutivos. Sin embargo, hemos de reconocer que no es esta la posición que parece haber prevalecido en la interpretación de la norma.

⁵⁸ Por ejemplo las números V1364/2006 (NFC023341), V1619/2005 (NFC021173), 1022/2004 (NFC035027) o 2535/2003 (NFC035418)

4.3 Normas que hacen referencia al término “trabajador” o “trabajo”

Si en los casos anteriores la interpretación de la norma se veía necesariamente condicionada por las conclusiones que se derivan de la doctrina del vínculo, resulta más discutible, en nuestra opinión, la exclusión por vía interpretativa de los consejeros ejecutivos del ámbito de aplicación de normas que utilizan el término ‘trabajador’ o ‘trabajo’ en su presupuesto de hecho. La RAE define el término trabajador como “que trabaja”⁵⁹ y trabajar en su primera acepción como “ocuparse en cualquier actividad física o intelectual”; en su segunda, “tener una ocupación remunerada en una empresa, una institución, etc.”; y en su tercera, “ejercer determinada profesión u oficio”⁶⁰. Para interpretar estos conceptos no hay ninguna necesidad de acudir a las conclusiones de la doctrina del vínculo: tan *trabajadores* son los altos directivos de una empresa, como sus consejeros ejecutivos.

Sin embargo, encontramos con frecuencia que las conclusiones de la doctrina del vínculo se están infiltrando también en la interpretación de estas normas. Y de forma desacertada, en nuestra modesta opinión.

Así, por ejemplo, la DGT en consulta n.º 189/2005 (NFC020938) ha entendido que la exención establecida en el artículo 42.2. a) de la LIRPF para la entrega de acciones o participaciones en la propia empresa a “trabajadores en activo” no resulta de aplicación “a los beneficiarios que mantengan una relación mercantil, no laboral, con la empresa concedente”, en clara referencia a los administradores y consejeros que resultaban beneficiarios del plan de acciones.

Igual interpretación restrictiva del término ‘trabajador’ encontramos en la respuesta a consulta n.º V0916-08 sobre la posibilidad de aplicar a los administradores sociales el artículo 42.2.e) de la LIRPF, cuando excluye de la consideración de rendimientos del trabajo en especie “las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del *trabajador*”. Por todo razonamiento el Centro directivo se limita a reproducir el texto transcrito y a afirmar, a renglón seguido, que “en consecuencia, la aplicación de la anterior exención exige la existencia de una relación laboral entre el tomador del seguro y los asegurados”. Pero como ya hemos apuntado, la exigencia a la que alude el Centro directivo no se deduce ni mucho menos del texto de la norma legal. La contestación a consulta n.º V0504-07, razona en igual sentido si bien admite la posibilidad de que, si los administradores desempeñan funciones dentro del marco de una relación laboral, las primas pagadas por el contrato de seguro de responsabilidad civil no constituyan

⁵⁹ DRAE (2001, s. v. trabajador, 1ª acepción).

⁶⁰ DRAE (2001, s.v., trabajar).

rendimientos en especie. Como ya hemos señalado, esa posibilidad teórica no existiría en la práctica, según la doctrina del vínculo, cuando se trata de consejeros ejecutivos que desarrollan exclusivamente funciones propias de la alta dirección.

También se ha propuesto esta interpretación restrictiva en relación con la exención establecida en el artículo 7.p) de la LIRPF para los “rendimientos del trabajo” obtenidos en el extranjero. Y ello aunque las retribuciones a un consejero ejecutivo deben calificarse en todo caso como rendimiento del trabajo según lo previsto en el artículo 17.2.e) de la LIRPF, con lo que, cumplidos los restantes requisitos, debería ser una renta apta para la aplicación de la exención⁶¹, dado que la norma del artículo 7.p) de la LIRPF no exige que se trate de rentas que deriven de una relación laboral ni da pie de ningún modo a que las conclusiones de la doctrina del vínculo restrinjan su ámbito de aplicación.

La DGT, sin embargo, ha limitado las rentas aptas para aplicar la exención establecida en esta norma a los rendimientos de trabajo incluidos en el apartado 1 del artículo 17 y a las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial referidas en el apartado 2 del mismo artículo⁶². Para la DGT, a los rendimientos del trabajo derivados de la condición de administrador no les resulta de aplicación la exención establecida en el artículo 7.p) de la LIRPF por no tratarse de “un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena”⁶³.

Como hemos apuntado ya, no es pacífica la afirmación de que en la relación de un consejero ejecutivo queden automáticamente excluidas, pese a su carácter indudablemente mercantil, las notas de ajenidad o alteridad⁶⁴. Pero, sobre todo, el criterio administrativo no nos parece acertado porque no parece

⁶¹ En igual sentido, B. GARCÍA CARRETERO: “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización”, *Monografías* nº 1, Madrid: AEAF, , 2006, p.114; S. ESPINOSA DE LOS MONTEROS: “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en VV.AA. (SERRANO ANTÓN [dir.]): *Fiscalidad Internacional*, Madrid: CEF, 2005, p. 813. Con matices, también se aprecia ese espíritu crítico con la posición administrativa en P. CHICO DE LA CÁMARA y M. RUIZ GARIJO: “Análisis crítico de la exención del art. 7. p) de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria* n.º 126/2008, pp. 103-105 y nota al pie 38.

⁶² Contestación a consulta n.º V1944-05 (NFC021274).

⁶³ Contestaciones a consultas números 1087-03 (NFC026188) y V1944-05 (NFC021274).

⁶⁴ *Vid.* apartado 2.3 anterior.

coherente con la finalidad de la norma (promover la internacionalización de la empresa española) excluir de su ámbito de aplicación una renta que, además de ser calificada a efectos fiscales como rendimiento del trabajo, resulta que es percibida por aquellas personas cuyo desplazamiento al extranjero sería, por la posición jerárquica que ocupan en la empresa, el signo más evidente de que esa internacionalización pretendida por el legislador es real y efectiva⁶⁵.

4.4 Normas que hacen referencia al término “empleado” o “empleo”

En nuestra opinión, la misma conclusión a la que llegábamos respecto de las normas que utilizaban los términos trabajador o trabajo, puede postularse para la interpretación de las que utilizan los conceptos ‘empleado’, ‘empleo’ o ‘personal’. Como, por ejemplo, el art. 42.2 de la LIRPF cuando excluye la existencia de rendimiento del trabajo en especie en “las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del *personal empleado*, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo” (letra b); “las entregas a *empleados* de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social” (letra c); “la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del *personal empleado*” (letra d); “la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus *empleados*, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado” (letra g); o “las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los *empleados* entre su lugar de residencia y el centro de trabajo” (letra h).

En este sentido, la RAE define ‘empleado’, en su primera acepción, como “persona que desempeña un destino o empleo” y ‘empleo’, en su primera acepción, como “acción y efecto de emplear” y en su segunda como “ocupación, oficio”. Nada hay, por tanto, en el significado que nuestro lenguaje común atribuye a estos términos que obligue a aplicar las conclusiones de la doctrina del vínculo para determinar su ámbito de aplicación en la interpretación de las normas que los utilizan ni a circunscribir el uso del término a personas que desempeñan una ocupación u oficio en el marco de una relación regulada por el Derecho laboral. Tampoco en las que utilizan la expresión ‘personal’ pues este término

⁶⁵ Discrepamos con ello también de la opinión de los profesores P. ÁLVAREZ BARBEITO y J. M. CALDERÓN CARRERO (*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, La Coruña: Netbiblo, 2010, p. 124) cuando afirman que desde una interpretación finalista de la exención, la posición de la DGT —cuando limita los rendimientos de trabajo que pueden acogerse a la exención a los del artículo 17.1 y a los derivados de relaciones laborales de carácter especial— parece la más correcta.

es definido por la RAE, en su tercera acepción, como “conjunto de las personas que trabajan en un mismo organismo, dependencia, fábrica, taller, etc.”.

A priori, por tanto, no hay razón por la que el ámbito de aplicación de estas normas deba entenderse necesariamente circunscrito a empleados con contrato laboral. Y ello sin perjuicio de que en la interpretación concreta de cada una de estas normas pudiera concluirse, por aplicación de los criterios recogidos en el artículo 3.1 del Código Civil, que su ratio *legis* aboga por una interpretación restrictiva de los términos que utiliza para excluir de su presupuesto de hecho a aquellas personas que son empleadas por la empresa mediante un contrato o relación que no reviste naturaleza laboral. En este sentido y en nuestra opinión, son factores que podrían abogar por esa interpretación restrictiva el hecho de que en su uso ordinario en el lenguaje cotidiano esos términos normalmente, si bien no denotan, sí connotan la existencia de un vínculo laboral, así como que algunos antecedentes normativos de las normas que los utilizan⁶⁶ no los incluyeran expresamente en su presupuesto de hecho, lo que podría ser indicativo de que el legislador ha querido matizar el alcance de la norma con la inclusión de estos términos. Ahora bien, lo que no parece acertado es aplicar esa conclusión de forma automática y apriorística, ni tampoco entender sin mayor análisis y justificación que esa interpretación restrictiva sea la que pretendiera el legislador al promulgar la norma.

5. LA SUJECCIÓN AL IVA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR LOS CONSEJEROS EJECUTIVOS

Como hemos ya señalado, la práctica de la mayor parte de nuestras empresas, ajustada a Derecho o no, es regular en detalle el paquete de sus consejeros ejecutivos en contratos *ad hoc* firmados con ellos. Mientras la doctrina del vínculo no había alcanzado el grado de consolidación jurisprudencial que tiene hoy en día, esos contratos se calificaban, sin mayor problema, como contratos laborales de alta dirección, en lo que DESDENTADO BONETE ha calificado de “huida hacia el Derecho del Trabajo” del estatuto de los administradores sociales⁶⁷. Tras la consolidación jurisprudencial de la doctrina del vínculo, sin embargo, esos contratos se han configurado como contratos de prestación de servicios de naturaleza mercantil en lo que el autor citado describe como “la aparición de otra huida, la *huida hacia el arrendamiento de servicios*”⁶⁸. Ya hemos apuntado que la doctrina mercantilista entiende que ese cambio de la naturaleza del contrato no basta para que puedan quedar al margen de lo establecido en

⁶⁶ *Vid.*, en este sentido, art. 28 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas.

⁶⁷ A. DESDENTADO BONETE: “Prólogo”, *op. cit.*, pp. 18-19.

⁶⁸ A. DESDENTADO BONETE: “Prólogo”, *op. cit.*, p. 19. Cursivas en el original.

los estatutos sociales sobre retribución de administradores. Pero más allá de las implicaciones fiscales de la eventual falta de conformidad a Derecho de estos contratos⁶⁹, se plantea también si esa prestación de servicios debe o no quedar sujeta a IVA.

Como es evidente esta cuestión no se suscitó mientras se pensaba que era posible compatibilizar una relación laboral de alta dirección con la de consejero ejecutivo, ya que el artículo 7.5º de la LIVA⁷⁰ establece expresamente la no sujeción de “los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”. Pero consolidada la doctrina del vínculo, y afirmada la imposibilidad de compatibilizar ambas relaciones, el problema vuelve a cobrar relevancia, sobre todo si se interpreta que el artículo 7.5º de la LIVA establece un supuesto de no sujeción *strictu sensu*, que vendría a excluir del hecho imponible prestaciones de servicios que, de no existir el precepto, deberían entenderse incluidas en el mismo. Está claro que, aceptando las conclusiones de la doctrina del vínculo e interpretado el precepto de ese modo, los servicios prestados por los consejeros ejecutivos a la sociedad podrían quedar incluidos dentro del hecho imponible, en la medida en que la prestación de servicios del consejero ejecutivo a la sociedad no deriva de una relación ni funcionarial ni laboral⁷¹.

En nuestra opinión, sin embargo, el precepto examinado no establece un supuesto de no sujeción *strictu sensu*, sino puramente aclaratorio. Las prestaciones de servicios derivadas de una relación laboral o funcionarial no están sujetas a IVA, no porque el artículo 7.5º de la LIVA exista, sino porque no son realizadas por personas que reúnan las condiciones para poder ser consideradas como empresarios o profesionales a efectos del Impuesto. En este sentido, parece evidente que el concepto de empresario o profesional a efectos de IVA exige, siempre y en todo caso, una actuación por cuenta propia: una ordenación por cuenta propia de medios materiales y personales que se traduce en asunción de riesgo empresarial o profesional y que excluye necesariamente las notas de ajenidad y dependencia presentes en las relaciones laborales o funcionariales.

Como hemos tenido ocasión de analizar, esa actuación por cuenta propia no existe en el caso de los consejeros ejecutivos, cuya relación también se puede caracterizar por las notas de dependencia y

⁶⁹ Ya analizada en el apartado 3.2 anterior.

⁷⁰ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁷¹ Esta es la conclusión de C. GARCÍA NOVOA: “La deducibilidad de las retribuciones...”, *op. cit.*, y esta es también la práctica seguida por muchas empresas.

ajenidad⁷², y por ello, en nuestra opinión, los servicios que estos prestan no pueden entenderse sujetos al Impuesto.

En esta línea, la DGT en su primera aproximación al problema de la sujeción al Impuesto de los servicios prestados por miembros del consejo de administración de una sociedad⁷³, entendió que la actuación de los consejeros, fueran personas físicas o jurídicas, no debía quedar sujeta a IVA por no poder entenderse realizada en el marco de la actividad empresarial. Es cierto que esta primera aproximación fue posteriormente matizada en la contestación a consulta n.º 0719/1998, en criterio que después se ha ido reiterando a lo largo del tiempo⁷⁴. Pero, a nuestro entender, la matización afecta solo a las sociedades mercantiles ya que, según reza la referida contestación, el cambio de criterio obedece a que la Comisión Europea informó a nuestro centro directivo de que era práctica común en los Estados miembros de la Unión Europea que las sociedades que formaban parte del consejo de administración de otra sociedad facturasen IVA por sus servicios. Ello llevó a la DGT a concluir que “cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del consejo de administración de otra sociedad distinta, dicha actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA”. Y es que las sociedades mercantiles se presumen, en principio, sujetos pasivos del Impuesto a todos los efectos, por lo que cualquier prestación de servicios que realicen, incluidas las realizadas como consejeros de una sociedad, cae dentro, por lo general, del hecho imponible del Impuesto.

No es este el caso, en cambio, de los consejeros personas físicas que, como regla general y en nuestra opinión, no deben considerarse empresarios o profesionales a efectos del IVA por la sencilla razón de que no desempeñan una actividad por cuenta propia. Sobre todo, contrariamente a lo que podría pensarse, si se trata de consejeros ejecutivos ya que estos, a diferencia de los consejeros externos u ordinarios, se encuentran vinculados con la sociedad de la que son consejeros por una relación de la que, por presentar el mismo contenido que una relación laboral de alta dirección, podrían predicarse las notas de ajenidad y dependencia⁷⁵.

⁷² Vid. apartado 2.3 anterior.

⁷³ Así, en respuesta a consulta de 28 de febrero de 1995 (NFC002341) con criterio después reiterado en contestaciones a consultas números 0872/1997 y 0923/1997.

⁷⁴ Vid. contestaciones a consultas números 0721/1998, 0722/1998, 0723/1998, 1039/1998, 0865/2000, 0215/2003, 1862/2003, 2165/2003 o V0008/2007.

⁷⁵ Vid. apartado 2.3 anterior. Hasta donde conocemos, no hay criterio administrativo claro sobre la condición empresarial de consejeros personas físicas (sean ordinarios o ejecutivos). En este sentido, entendemos que no es concluyente la consulta n.º V1428/2005. En este caso, el consultante era una persona física que había percibido “hasta la fecha” un “sueldo” por el trabajo desarrollado en la entidad mercantil de la que era administrador y

En cualquier caso, si los servicios se entendieran sujetos a IVA, lo que no podría cuestionarse es la deducibilidad de las cuotas repercutidas por el consejero ejecutivo en el caso de que la retribución pactada no gozara de adecuada cobertura estatutaria. En este sentido, pensamos que en esta cuestión se aplica todo lo ya señalado en el apartado 3.2 anterior y que su deducibilidad no puede ser negada al amparo del artículo 94.Tres de la LIVA, que está pensado, a nuestro juicio, para limitar la deducción de cuotas que no se han repercutido según las disposiciones establecidas en la propia ley del IVA pero no para la negar la deducción de gastos ilícitos⁷⁶.

6. CONCLUSIONES

1. La doctrina del vínculo, que goza de amplio consenso y aceptación en la jurisprudencia de las Salas Primera y Cuarta del Tribunal Supremo, establece la imposibilidad de compatibilizar una relación laboral de alta dirección con la relación de administrador por cuanto —al presentar ambas un idéntico contenido funcional— resulta imposible deslindar una de otra en la práctica. Esta doctrina concluye que la naturaleza del vínculo que une al administrador con la sociedad es, en todo caso, de naturaleza mercantil. El caso paradigmático de aplicación de esta doctrina es el de aquellos miembros del consejo de administración de una sociedad a quienes se delega el ejercicio de funciones ejecutivas para la gestión ordinaria de la sociedad; esto es, el de los consejeros ejecutivos.

socio e indicaba que “próximamente” iba a prestar servicios de asesoramiento al cliente principal de dicha mercantil, suscribiendo simultáneamente con esta última un arrendamiento de servicios. Entendía la DGT en su contestación que esa situación que tendría lugar en el futuro determinaría la adquisición por el consultante de la condición de empresario o profesional, lo que quiere decir que antes no la había adquirido; esto es, que recibir “un sueldo” por el trabajo en la sociedad de la que es administrador no queda sujeto a IVA. Decimos que no nos parece concluyente esta consulta porque, a nuestro juicio, no aclara si la situación futura a la que se refiere (la que determina la adquisición de la condición de profesional) es a la de prestar asesoramiento al cliente principal o a la de suscribir un contrato de arrendamiento de servicios con la sociedad de la que es administrador y socio y porque no sabemos si la razón por la que se niega la condición de empresario o profesional en la situación que se había venido manteniendo hasta la fecha es por la eventual existencia *formal* (ya que la doctrina del vínculo negaría su existencia en la realidad) de un contrato de trabajo (del que se recibe el sueldo) o porque, en línea con la tesis que venimos manteniendo, se entiende que la condición de consejero no implica necesariamente la condición de sujeto pasivo del IVA.

⁷⁶ No es esta, sin embargo la opinión mantenida por el TEAC en resolución de 9 de junio de 2009 —NFJ035462—. Recordemos que el artículo 94.Tres de la LIVA excluye la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubieren devengado con arreglo a Derecho. En nuestra opinión, el precepto responde a otra problemática diferente a la de la deducibilidad de las cuotas soportadas sobre gastos contrarios a Derecho y así se desprende de la jurisprudencia que había tratado la cuestión. *Vid.*, en este sentido, sentencias del TSJ de Andalucía (sede en Sevilla) 532/2009 de 23 de abril de 2009 —NFJ035153—, de la Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2004 —NFJ017161— y del TSJ de Murcia de 6 de mayo de 2001 —NFJ011165—).

2. La naturaleza exclusivamente mercantil del vínculo existente entre los consejeros ejecutivos y la sociedad lleva a afirmar que las retribuciones pagadas a estos deben quedar en todo caso cubiertas por la reserva estatutaria establecida en la legislación mercantil para la remuneración de los administradores y a negar, por tanto, la conformidad a Derecho de las retribuciones que no cumplen ese requisito. En el ámbito tributario, no obstante, el artículo 13 de la LGT obliga a someter a tributación los actos o negocios realizados por los obligados tributarios “prescindiendo de los vicios de validez de que pudieran adolecer”. Ello lleva a concluir que la eventual contrariedad a Derecho de las retribuciones pagadas a consejeros ejecutivos que no gozan de adecuada cobertura estatutaria no debe tener implicaciones fiscales y que, por tanto, las retribuciones deben ser sometidas a imposición y desplegar todos los efectos que las normas tributarias anuden a su existencia, como si fueran válidas. Y no solo en el Impuesto sobre Sociedades, sino también en otros tributos: IRPF, ISD e IVA, en su caso. Todo ello, sin perjuicio de que se reconozcan también efectos fiscales a los actos de restitución de la retribución que el ordenamiento jurídico haya establecido para reparar la contrariedad a Derecho, cuando y si tienen lugar.
3. Sin perjuicio de lo anterior, la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones pagadas a los consejeros ejecutivos debe regirse por las normas sobre operaciones entre partes vinculadas, lo que lleva a concluir en la deducibilidad en todo caso (exista o no cobertura estatutaria) de la remuneración de mercado.
4. El artículo 13 de la LGT obliga también a someter a imposición los actos o negocios jurídicos realizados por los obligados tributarios en función de su verdadera naturaleza, con independencia de la forma y denominaciones que le hubieran dado las partes. Atendiendo a las conclusiones de la doctrina del vínculo y, por tanto, a la naturaleza mercantil de la relación que une al consejero ejecutivo con la sociedad, pueden extraerse las siguientes reglas para la interpretación de las normas tributarias que en su presupuesto de hecho incluyen conceptos procedentes de otras ramas del ordenamiento tributario relacionados con esta cuestión:
 - a. Las normas que hacen referencia a la condición de administradores o consejeros, o a la pertenencia a los órganos de administración (*v. gr.* art. 80.1.3º del RIRPF), incluyen necesariamente en su ámbito de aplicación a los consejeros ejecutivos
 - b. Las normas que hacen referencia a la naturaleza laboral del contrato o de la relación de servicios (*v. gr.* artículos 11.1.f) del RIRPF y 27.2 de la LIRPF), excluyen de su

ámbito de aplicación a los consejeros ejecutivos, sin perjuicio de que la norma pueda aplicarse a estos a través de un razonamiento analógico si así lo permite su ratio *legis* y siempre que no se infrinja con ello la prohibición del artículo 14 de la LGT.

- c. Las normas que hacen referencia a conceptos como ‘trabajador’, ‘empleado’, ‘personal’, ‘trabajo’ o ‘empleo’, incluyen en principio en su ámbito de aplicación a los consejeros ejecutivos, sin perjuicio de que puedan quedar excluidos mediante una interpretación restrictiva de la norma con los criterios establecidos en el artículo 3.1 del Código Civil.
5. El carácter mercantil del vínculo que une a los consejeros ejecutivos con la sociedad no es óbice para que se pueda predicar de ese vínculo las notas de ajenidad y dependencia, dado que estas notas por sí solas no determinan la laboralidad de la relación: son condiciones necesarias para la existencia de una relación laboral, pero no son condiciones suficientes que permitan por sí solas afirmar su existencia ni son exclusivas, por tanto, de las relaciones de tal naturaleza. Por esta razón, entendemos que los servicios prestados por los consejeros ejecutivos no deben quedar en ningún caso sujetos a imposición por el IVA, dado que en la prestación de servicios por los consejeros ejecutivos no existe una actuación por cuenta propia que suponga la adquisición por estos de la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto.
 6. Las numerosas incertidumbres que la doctrina del vínculo origina en la aplicación de ciertas normas tributarias a los consejeros ejecutivos podrían quedar despejadas si se estableciera legalmente y a efectos exclusivamente tributarios la equiparación entre los consejeros ejecutivos y los altos directivos. La necesidad de regulación del estatuto de los consejeros ejecutivos no se plantea, por tanto, solo en el ámbito mercantil aunque, sin duda, la solución en este orden de las inconsistencias que surgen de la confrontación de la doctrina del vínculo con nuestra práctica empresarial cotidiana evitaría asimismo la grave inseguridad jurídica que el régimen tributario de estas personas presenta en la actualidad en nuestro ordenamiento jurídico.

Marzo 2012

Bibliografía

AEDAF: *Propuesta de modificación del Artículo 16 TRLIS. Hacia la simplificación, flexibilización y adecuación del régimen al contexto internacional y económico*. Papers AEDAF n.º 5, julio 2011.

ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar y CALDERÓN CARRERO, José Manuel (2010): *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, La Coruña: Netbiblo.

APARICIO PÉREZ, José (1995): “El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal”, *Crónica Tributaria* n.º 76.

BACIGALUPO, Silvia (2001): “Delito fiscal y tributación de las ganancias ilícitamente obtenidas”, *La Ley*, Tomo VI.

BÁEZ MORENO, Andrés (2009): *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Pamplona: Aranzadi.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel (2011): “La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores”, *Quincena Fiscal* 8/2011;

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (1996): “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español”, *RCyT (CEF)*, n.º 163.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y RUIZ GARIJO, Mercedes (2008): “Análisis crítico de la exención del art. 7. p) de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria* n.º 126/2008.

COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia (1984): “La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de propiedad económica en el Impuesto sobre el Patrimonio)”, *REDFC*, n.º 44.

DELGADO PACHECO, Abelardo (2004): *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, Pamplona: Aranzadi.

DESDENTADO BONETE, Aurelio y DESDENTADO DAROCA, Elena (2000): *Administradores sociales, altos directivos y socios trabajadores*, Valladolid, en: Lex Nova.

DÍAZ-REGAÑÓN, Calixto (2002): “Comentario a la STS de 9 de mayo de 2001”, *CCJC* 58.

ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Salvador (2005): “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en VV.AA. (SERRANO ANTÓN [dir.]): *Fiscalidad Internacional*, Madrid: CEF, 2005.

FALCÓN Y TELLA, Ramón (1999): “La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito: SAP 24 de enero de 1998”, *Quincena Fiscal* n.º 11.

- (2009): “Nota a las SSTs 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 (RJ 2009, 59) y 3991/2004: compatibilidad de la condición de administrador con la de trabajador, provisión por depreciación de las participaciones en una sociedad transparente, e imputación del mayor gasto derivado de las actas”, *Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 5/2009.
- (2009): “Nota a las SSTs 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004: la posibilidad de que la junta general intervenga en la fijación de las retribuciones de los consejeros”, *Quincena Fiscal Aranzadi* n.º 4/2009
- (2010): “La abstracción tributaria de la causa y la presunción de validez de los actos o negocios gravados”, *Quincena Fiscal* n.º 8/2010.
- (2011): “La abstracción tributaria de la causa y sus consecuencias en la calificación de los negocios”, en AA.VV.: VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García

- Añoberos. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La Asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio, *Instituto de Estudios Fiscales, Doc. n° 12/2011*.
- FARRANDO MIGUEL, Ignacio (2009): “Comentario a las STS de 13 de noviembre de 2008 sobre retribución de administradores. La remuneración de los administradores y la doctrina jurisprudencial del doble vínculo”, *Revista de Derecho de Sociedades*, n° 32/2009.
- GARCÍA CARRETERO, Belén (2006): “La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización”, *Monografías n° 1*, Madrid: AEAFF.
- GARCÍA NOVOA, César (2009): “La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal n° 8/2009*.
- (2011): “Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso de Galicia”, *Revista Técnica Tributaria* 94/2011.
- GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, Ignacio (2003): “¿Hacia la compatibilidad entre la condición de consejero delegado y de alto directivo laboral? La sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2003”, *Información laboral. Jurisprudencia n° 3*.
- GARCÍA ROSS, José Javier (1994): “Las retribuciones de los administradores y socios que reúnen la condición de empleados en las sociedades anónimas y limitadas”, *Quincena Fiscal Aranzadi n° 9/1994* (Westlaw).
- GARRIGUES, Joaquín y URÍA, Rodrigo (1976): *Comentario de la Ley de Sociedades Anónimas*, 3ª ed. Madrid, en: Aguirre.
- GODOI, Marciano Seabra (2005): *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- GÓMEZ TABOADA, Francisco Javier (2011): “La larga y ácida resaca del caso «Mahou»”, *El Notario del Siglo XXI*, n.º 35
- LIMÓN LUQUE, Miguel Ángel (2004): *Administradores y directivos de las sociedades capitalistas: su configuración como relación laboral y su encuadramiento en la Seguridad Social*, Navarra en: Thomson Aranzadi.
- MAGRANER MORENO, Francisco Javier (2012): “Un «esperado» giro jurisprudencial en torno a la calificación de las retribuciones de los administradores como gasto en el Impuesto sobre Sociedades”, *Tribuna Fiscal n.º 256*.
- PAZ-ARES, Cándido (2008): “El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos”, *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, n.º 2.
- (2009): “*Ad impossibilia nemo tenetur* (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores)”, *La Ley* 10983/2009
- PUEBLA AGRAMUNT, Nuria (1985): “El gravamen de lo ilícito. Aplicación práctica de la solución propuesta a los distintos impuestos desde nuestro Derecho positivo”, *RCyT (CEF)*, n.º 310, 2009.
- RODRÍGUEZ OTERO, Luis Enrique (2010): “La retribución de los administradores de entidades mercantiles en el Impuesto sobre Sociedades”, *Estrategia Financiera n° 274*, 2010.
- RONCERO SÁNCHEZ, Antonio (2009): “Comentario a las SSTS de 13 de noviembre de 2008 sobre retribución de administradores. Grado de concreción del sistema retributivo de los administradores en los estatutos sociales de una sociedad anónima”, *Revista de Derecho de Sociedades*, n° 32/2009.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta (2006): *El fraude de la Ley Tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Pamplona: Aranzadi.

SÁNCHEZ GIMENO, Sergio (2002): “Los contratos de alta dirección —civiles o laborales— celebrados con los administradores ejecutivos de sociedades”, *Revista de Derecho Mercantil* 245.

SOLER ROCH, María Teresa (1994): “La tributación de las actividades ilícitas”, *REDFC*, n.º 85.

VELA TORRES, Pedro José (2010): “Criterios judiciales sobre retribución de administradores sociales”, en AA.VV.: *I Foro de Encuentro de Jueces y Profesores de Derecho Mercantil*, Valencia: Tirant lo blanch.

ZIMMER, Frederik (2002): “General Report IFA 2002 Oslo Congress”, en *Form and substance in tax law, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXVIIa.