

DOCTRINA
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS ADMINISTRADORES. ASPECTOS TRIBUTARIOS Y DE COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL.

Antoni Durán-Sindreu i Buxadé

D. CC. Empresariales. Miembro de la AEDAF

1. PLANTEAMIENTO Y ACTUALIDAD DEL TEMA.

Doctrina y jurisprudencia han venido ocupándose en los últimos años en torno a la naturaleza jurídica de la relación jurídica que une a los administradores de una sociedad capitalista con esta última y, en particular, respecto al alcance y contenido del art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores, que excluye de su ámbito de aplicación a determinados miembros de los órganos de administración de las empresas, y del art. 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, disposición ésta cuya entrada en vigor abrió el camino de un amplio debate, todavía inacabado, en relación al alcance y sus consecuencias de la exclusión recogida en el citado art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores y, por ende, en relación a la inclusión o no de determinados miembros de los órganos de administración de las empresas en el ámbito de aplicación del Real Decreto antes citado.

El debate así iniciado por parte de la jurisprudencia, que encuentra su origen en la pretensión de los diferentes demandantes a determinadas prestaciones públicas por parte de la Seguridad Social, ha traído como consecuencia obligada el dirimir en torno a cuál es el régimen de afiliación a la Seguridad Social aplicable a, como se ha dicho y después estudiaremos ampliamente, determinados miembros de los órganos de administración de las sociedades capitalistas, para lo que aquélla tuvo necesariamente que analizar el alcance y contenido de los preceptos anteriormente reseñados.

Con el ánimo de recoger la más amplia y reciente jurisprudencia al respecto, la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social dictó, con fecha 23 de junio de 1992, una importante resolución acerca del encuadramiento en la Seguridad Social de los miembros de los órganos de administración social de sociedades capitalistas y de los socios que desempeñan personalmente un trabajo en las mismas, resolución ésta que fue posteriormente complementada por la Cir-

E S T U D I O S

cular de 29 de diciembre de 1992 de la Tesorería General de la Seguridad Social dictada en desarrollo de los criterios contenidos en la citada resolución que tuvo, a su vez su continuidad, en una nueva resolución de la Dirección General indicada de fecha 14 de diciembre de 1993, sobre los efectos que derivan del cambio de encuadramiento en el ámbito de los regímenes que componen el Sistema de la Seguridad Social de socios trabajadores y miembros del órgano de administración de sociedades mercantiles capitalistas.

Sin embargo, las citadas resoluciones no hicieron más que avivar aun más el debate ya iniciado, debate que, por su trascendencia, ha hecho plantearse no serias dudas en la esfera aplicativa de otras ramas del derecho, distintas de la del trabajo y de la Seguridad Social, en particular, en la del derecho mercantil y, muy especialmente, en la del derecho financiero y tributario, debate que hasta la fecha ha alcanzado su máximo exponente tras la Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 4 de junio de 1996 dictada en unificación de doctrina.

Así las cosas, el análisis del tratamiento fiscal que corresponde a las retribuciones que los administradores de una sociedad mercantil capitalista perciben por el trabajo que efectivamente prestan a la misma, requiere detenernos, aunque lo sea de una forma breve, en el arduo y complejo debate en torno a la naturaleza jurídica de la relación que une a dichos administradores con la sociedad que representan para lo que resulta imprescindible, no sólo conocer el estado actual del mismo en el ámbito del Derecho del Trabajo y del de la Seguridad Social, sino, también, analizar la naturaleza de dicha relación desde la óptica del Derecho Mercantil.

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA RELACIÓN ENTRE ADMINISTRADORES Y SOCIEDAD DESDE LA ÓPTICA DEL DERECHO DEL TRABAJO.

2.1. *Antecedentes históricos. Análisis normativo y jurisprudencial.*

Conviene tal vez en primer lugar, recordar brevemente los antecedentes históricos que la cuestión objeto de estudio ha tenido en nuestro ordenamiento jurídico laboral.

En tal sentido, el art. 7 de la Ley de Contrato de Trabajo de 1944, establecía que "no regirá esta Ley para las personas que desempeñen en las empresas las funciones de alta dirección, alto gobierno o alto consejo, características de los siguientes cargos o de otros semejantes: Director General, Director o Gerente de la empresa, Subdirector General, Inspector General, Secretario General, y excluidos en las correspondientes Reglamentaciones de Trabajo".

Quedaban así pues fuera del ámbito de aplicación de la citada disposición y, entre otros, los administradores de las sociedades mercantiles capitalistas, exclusión que si bien parecía tener su justificación desde un punto de vista sociológico "dada la elevada categoría económica y social de los servicios prestados"¹ no encontró sin embargo una justificación precisamente unánime en el seno de la jurisprudencia².

Por su parte, la Ley General de la Seguridad Social de 1966 y, en particular, el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social de 1974, establecía en su art. 61.2.a) que a los efectos de esta Ley se declaran expresamente comprendidos en el número anterior -Régimen General de la Seguridad Social- "los que trabajen por cuenta ajena en los cargos directivos de las Empresas excluidos de la Ley de Contrato de Trabajo. No estarán comprendidos en esta asimilación quienes ostenten pura y simplemente cargos de Consejeros en las Empresas que adopten forma jurídica de sociedad". De tal forma, a pesar de que los administradores de sociedades quedaban, como se ha visto, excluidos del ámbito de la Ley de Contrato de Trabajo y, por ende, al margen de cualquier posible relación laboral, quedaban no obstante incluidos dentro del campo de la acción protectora de la Seguridad Social excepción hecha de aquellos que ostentaran pura y simplemente cargos de consejeros en las empresas que adoptasen forma jurídica de sociedad.

Así pues, desde la entrada en vigor de la Ley de Seguridad Social de 21 de abril de 1966, si bien los administradores de sociedades quedaban al margen de la existen-

¹ LOPEZ DE MEDRANO, Félix. *La separación de los administradores de la sociedad anónima*. Editorial Bosch-Barcelona.1986.

² Señala al respecto LOPEZ DE MEDRANO (Op. cit. Págs. 97 y 98) que la fundamentación de la exclusión que en el orden sociológico no resultaba difícil entrever dada la elevada categoría económica y social de los servicios prestados, técnicamente pudo revestir una mayor complejidad y ello explica, quizás, que la jurisprudencia entendiera, en una primera etapa, que no eran trabajadores por ausencia del requisito de dependencia y posteriormente rectificara y los calificase de "auténticos trabajadores por cuenta ajena exceptuados" (sentencias del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1965 y 22 de junio de 1966).

Prosigue el citado autor, indicando que, en cualquier caso, debemos resaltar que tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal Central de Trabajo han hecho gala en múltiples ocasiones de confusión conceptual y falta de rigor jurídico-mercantil y han titubeado, en muchas ocasiones, a la hora de justificar la exclusión de la legislación laboral.

Así, en algunos supuestos, la jurisprudencia fundamentó la aplicación del artículo 7 de la Ley de Contrato de Trabajo en la existencia de un apoderamiento, es decir de una relación representativa entre el empleado y la sociedad (sentencias T.S. de 29 de abril de 1960 y de 7 de junio de 1965). La existencia de unos poderes a favor del empleado vedaba, por tanto, la aplicación de la Ley laboral.

En otros supuestos, el Tribunal Supremo fundamentó la exclusión de la legislación laboral en la naturaleza de la "función directiva" desarrollada por el empleado.

La fundamentación de ambas líneas jurisprudenciales era, en rigor, a juicio del citado autor, sumamente criticable porque ni la existencia de una relación de apoderamiento caía forzosamente en el ámbito del artículo 7 de la Ley de Contrato de Trabajo, ni muchísimo menos el ejercicio de una función directiva podía llevar a la confusión conceptual entre el director y el empresario.

E S T U D I O S

cia de cualquier relación laboral entre éstos y la sociedad que representaban, quedaban aquéllos no obstante incluidos en el régimen general de la Seguridad Social. En tal sentido, la distinción entre aquellos administradores que ostentasen pura y simplemente cargos de consejeros y aquellos otros que ejercieran tareas de cargo directivo ceñía exclusivamente su importancia a los efectos de su inclusión o no en el régimen general de la Seguridad Social.

Con posterioridad, la Ley de Relaciones Laborales de 1976, vino a admitir la existencia de una relación laboral de carácter especial en relación "al trabajo de alta dirección o alta gestión de la empresa, no excluido por el artículo 2, apartado c." -art. 3.1.k) de la citada Ley -dejando excluida del ámbito de la misma "la actividad que se limite, pura y simplemente, al desempeño del cargo de Consejero en las empresas que revisten la forma jurídica de sociedad" - art. 2.c) de la Ley de Relaciones Laborales de 1976 -.

En definitiva, "el modelo normativo alcanzado en las grandes Leyes de la Seguridad Social (Régimen General), desde 1966, fue recibido plenamente en la Ley de Relaciones Laborales" existiendo "pues, un proceso de integración del Alto cargo en la legislación laboral estricta" que "en vez de ir a la inclusión pura y simple se configura una relación especial de trabajo" ³.

La citada Ley de Relaciones laborales, que en lo que aquí nos afecta fue ya objeto de críticas y comentarios de indudable interés, estableció pues los fundamentos de la actual exclusión y especialidad ⁴.

³ BORRAJO DACRUZ, Efren. *Altos cargos laborales*. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid 1984. Pág. 58.

⁴ Vid, por todos, SALA FRANCO, Tomás y GARCIA NINET, José Ignacio. "Consejeros y Administradores de sociedades" en *Comentarios a las leyes laborales: el E.T. Tomo I*. Edersa. Madrid 1990. Págs. 124 y ss. así como bibliografía en él citada.

Apunta igualmente al respecto LOPEZ DE MEDRANO (Op. cit. Págs. 98 y 99) que con la entrada en vigor de la Ley de Relaciones Laborales el principio de exclusión de los altos cargos adquiere una nueva formulación legal. De un lado, el artículo 2, apartado c) excluyó del ámbito de la legislación laboral "la actividad que se limite pura y simplemente al desempeño del cargo de consejero en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad".

La redacción de este precepto era, sin duda, a juicio de LOPEZ DE MEDRANO, poco rigurosa por los equívocos a que daba lugar. Porque consejero es tanto el miembro de un consejo de administración de una sociedad anónima, (o de otras sociedades si lo crease su escritura de constitución y también de algunas instituciones como cajas de ahorro, fundaciones, mutualidades, etc.) como la persona que ejerce funciones de consejo o asesoramiento de la misma.

De otro lado, prosigue el citado autor, el artículo 3.k), de la Ley de Relaciones Laborales refiriéndose ya sólo a la actividad permanente de gestión declaraba relación laboral de carácter especial, "el trabajo de alta dirección o alta gestión de la empresa no excluido por el artículo 2 apartado c)", precepto de valoración compleja to-

En efecto, el art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores establece que queda excluida del ámbito del mismo "la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo del consejero o miembros de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo" señalando su art. 2.1.a) que se considera relación laboral de carácter especial "la de personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)" relación laboral ésta que, a diferencia de lo que aconteció con la Ley de Relaciones Laborales de 1976, encuentra su desarrollo normativo en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto⁵, que, en su art. 1.2, conceptúa como personal de alta dirección "aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad", quedando excluidos del ámbito de aplicación de dicha disposición la actividad delimitada en el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores -art. 1.3 del Real Decreto 1382/1985-.

Sin perjuicio de cuál fuere el fundamento de tal exclusión, lo que a nuestros efectos resulta irrelevante⁶, es de interés señalar que de la interpretación de los transcritos preceptos es de donde ha surgido la numerosa, aunque creo equivocada, jurisprudencia, así como el amplio debate doctrinal al que inicialmente hacíamos referencia.

Sin desmerecer el indudable interés que tendría analizar con detalle la evolución de dicha jurisprudencia en el tema que nos ocupa así como el detenernos en la amplia

da vez que si la tipificación de la relación laboral estaba en función de la no exclusión de la legislación laboral por el artículo 2.c y los contornos jurídicos de éste planteaban algunas dudas, más complejo aún había de ser constreñir el ámbito objetivo trazado por el artículo 3.k de aquella Ley.

El criterio legal se operaba, por tanto, sobre la distinción entre la mera asistencia a la reuniones del consejo y la prestación de una actividad permanente. Criterio que ya estaba presente en el artículo 31. tres de la Ley General de Cooperativas de 1974.

En todo caso, concluye aquél, no debemos ocultar que la Ley de Relaciones Laborales supuso un avance notable en el orden dogmático porque el reconocimiento de la existencia de una relación laboral, siquiera fuere especial, venía a recoger ya de forma indubitada y con rango de Ley la afirmación de que los altos cargos, salvo en el caso del artículo 2.c, eran trabajadores por cuenta ajena aunque exceptuados del régimen general del contrato de trabajo en razón, probablemente, a su situación cualificada en el seno de la empresa.

⁵ Señala con acierto LOPEZ DE MEDRANO (Op. cit. Pág. 99) que a pesar del avance notable que en el orden dogmático supuso la Ley de Relaciones Laborales, en el orden práctico, sin embargo, el avance dogmático quedaría desdibujado toda vez que al no aprobarse el régimen reglamentario que desarrollara la "relación laboral especial" los Tribunales Laborales declaraban aplicable a estos supuestos de hecho el régimen civil del arrendamiento de servicios, tal como venía ocurriendo durante la vigencia de la Ley de Contrato de Trabajo.

⁶ Señala LOPEZ DE MEDRANO (Op. cit. Págs. 100 y 101) que entre la doctrina laboralista española son especialmente relevantes las opiniones acerca de esta cuestión de los profesores Alonso Olea y Alonso García, caracterizadas la primera por una clara asepsia respecto a la exclusión del régimen general del Estatuto y la segunda por un acentuado criticismo hacia el carácter de "relación laboral especial" que el Estatuto vigente le atribuye.

E S T U D I O S

casuística que ésta nos proporciona, vamos a centrarnos exclusivamente, dadas las características de nuestro trabajo, en exponer sintéticamente la situación actual a la luz de la reciente jurisprudencia.

No podemos a pesar de ello obviar el comentario que ***la doctrina tradicional del Tribunal Supremo, hoy ya superada por una sólida y abundante jurisprudencia, admitía la posibilidad de que en una misma persona concurrieran dos relaciones, la societaria y la mercantil, esto es, la posibilidad de simultanear la condición de consejero y la de personal de alta dirección.*** Así por ejemplo, la Sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 25 de julio de 1989, relativa a la situación que corresponde al socio fundador de una determinada sociedad, de la que era miembro del Consejo de Administración y Consejero Delegado de la misma, el cual delegó en éste todas las facultades correspondientes al propio Consejo, sin más excepciones que las indelegables por la Ley, señala que "el art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores excluye del ámbito de aplicación de dicha Ley la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero 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 tal actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes al cargo. -Aparece claro que éste es el supuesto de autos-. El Consejo de Administración es el Órgano de la Sociedad Anónima encargado de tal cometido cuando se confía conjuntamente a varias personas, según dispone el art. 73 de la Ley de 17 de julio de 1951 (R.811, 945 y N. Dicc. 28531), y el Consejero delegado no asume, como tal, otras funciones que las propias del mismo

Para Alonso Olea, todos los supuestos de relaciones laborales especiales incluidos en el artículo segundo del Estatuto, entre los cuales se encuentra el de los altos cargos, se caracterizan por "fuertes peculiaridades en cuanto al trabajo que constituye su objeto" y especialmente, en materia de altos cargos, encuentra este autor justificado su carácter de relación laboral especial en "la especialísima relación de confianza que ha de mediar entre el trabajador directivo y el empresario que hace de muy difícil aplicación las normas estrictas que regulan el contrato de trabajo, especialmente las de su extinción" (ALONSO OLEA: "DERECHO DEL TRABAJO", Madrid 1983, página 52 y siguientes. Véase también sobre esta materia: ALBIOL MONTESINOS y otros: "El Estatuto de los Trabajadores (Comentarios a la Ley 8/1980 de 10 de marzo)", Madrid, página 33 y siguientes; DEPARTAMENTO DE DERECHO DEL TRABAJO DE LA UNIVERSIDAD DE VALENCIA: "Lecciones de derecho del trabajo", Valencia, 1983, volumen II, página 39 y siguientes; GARCIA MURCIA: "Algunas notas sobre la competencia de la jurisdicción laboral por razón de la materia", Civitas, R.E.D.T. nº 1, abril-junio, 1980, página 278 y siguientes; Sobre su tratamiento en el derecho comparado, véase también, CAMERLYNCK y otros: "Le contrat de travail dans le droit des pays membres de la C.E.C.A.", París, s/f páginas 155, 311, 415 y 523.

Para ALONSO GARCIA, por el contrario, la exclusión de los altos cargos del régimen general del contrato de trabajo carece de justificación real ya que se trata de "verdaderos trabajadores por cuenta ajena", aunque el objeto de su trabajo sea un servicio de dirección, organización o administración "de superior estimación jerárquica en su valoración", lo que se traduce en una falta de sujeción a los estrechos límites de la jornada u horarios de trabajo, en una realización singular de su disposición y en la adopción de importantes decisiones inherentes a la naturaleza directiva de las funciones desarrolladas, todo lo cual le lleva a preconizar que, como consecuencia de la relación de confianza, debe reconocerse tanto al directivo como al empresario la facultad de libre ruptura del vínculo contractual. ALONSO GARCIA: "Curso de derecho del trabajo", Barcelona, 1981, página 593 y siguientes.

En coherencia con estos argumentos, ALONSO GARCIA critica técnicamente todas las líneas interpretati-

Consejo, sin perjuicio de los apoderamientos que puedan conferírsele, como a cualquier otra persona, para realizar, además, funciones de gestión o de dirección subordinadas directamente al propio Consejo; así resulta claramente del art. 77 de la Ley sobre el régimen jurídico de las Sociedades Anónimas, citada. Cuando así concurre, es claro que el Consejero delegado puede mantener, unida a su cargo de consejero, una relación laboral de carácter especial prevista en el art. 2.1.a) del Estatuto de los Trabajadores, desarrollada normativamente en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (R. 2011, 2156 y Ap. 1975.85, 3023), y definida en el art. 1. Dos, de esta norma reglamentaria, relación que queda sometida, entonces, a este orden jurisdiccional social, como expresamente dice el art. 14 del calendario Real Decreto".

Ilustrativa resulta también al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 1991 en el sentido de que "las facultades que se otorgan en la escritura pública de constitución de la sociedad anónima al Administrador difieren de las que corresponden a un simple Consejero de la empresa, que adopte forma jurídica de sociedad, siendo su encuadre adecuado en las que configuran al personal de alta dirección en la empresa, que si bien en cuanto a sus relaciones laborales se regularán por la voluntad de las partes, sujetándose a las normas del Real Decreto 1382/85 y las demás que sean de su aplicación, no por ello deja de estar incluido en el Régimen General de la Seguridad Social, y por tanto, obligado a afiliarse a la misma"⁷.

La doctrina tradicional del Tribunal Supremo ha reiterado, en definitiva, que "resultan obligatoriamente incluidos en el régimen general de la Seguridad Social quienes trabajan por cuenta ajena en los cargos directivos de las empresas, esto es los que desempeñan funciones de alta dirección o gobierno, salvo que simplemente ostenten los cargos de consejeros en las empresas que adopten la forma jurídica de sociedad y desarrollen actividades inherentes a tales cargos, esto es las funciones directivas emanadas del ordenamiento mercantil, concluyendo que aquellos que actúen como administradores, directores o gerentes de una sociedad anónima, aunque sean socios de la

vas que la jurisprudencia ha utilizado tradicionalmente para justificar la exclusión del régimen general del contrato de trabajo. Y así, con buen criterio, descartará que la existencia de una relación representativa impida la existencia de una relación laboral porque una es la personalidad del empresario y otra la del empleado y porque es totalmente independiente el ejercicio de la función directiva respecto a la representativa. También criticará la alegación de falta de subordinación y replicará, certeramente a nuestro juicio, que los directivos siguen siempre las instrucciones de los órganos sociales.

Vid, también, al respecto, SALA FRANCO y GARCIA NINET. Op. cit. Págs. 127 y ss. y la bibliografía en él citada..

⁷ Cita tomada de ORTIZ BLASCO, Joaquín José. El régimen de afiliación a la Seguridad Social de los consejeros y miembros de los órganos de administración de las sociedades en la doctrina de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo. La actualidad práctica en temas de derecho laboral, administrativo, tributario y de la seguridad social. Il.lustre Consell de Col.legits Oficials de Graduats Socials de Catalunya. Barcelona-1994. Pág. 149.

E S T U D I O S

misma e incluso tenga carácter familiar, y desarrollen funciones que no se contraigan exclusivamente a las propias de los consejeros, han de considerarse que prestan servicios por cuenta ajena, pues repercuten en favor de una persona jurídica distinta, y como tales quedan incluidos en la Seguridad Social".

Numerosas Sentencias, entre ellas las de 7 de mayo, 11 y 19 de octubre de 1988, 27 de marzo de 1989, 28 de septiembre, 15 de noviembre y 28 de diciembre de 1990, por contemplar casos de sociedades de escasa entidad económica, de carácter familiar y limitado número de accionistas, han establecido que debe considerarse que prestan servicios por cuenta ajena los socios que desempeñan funciones de administración o gestión de una sociedad anónima en cuanto excedan de las que son propias de un Consejero, y que en las pequeñas sociedades anónimas, en que la totalidad de las acciones se hallan suscritas por miembros de la familia, es frecuente que los componentes del Consejo de Administración realicen otros cometidos (Sentencia Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 7ª, 30 de junio 1992) ⁸.

Resulta de interés destacar a nuestro juicio que es en esa distinción entre quién se limita, pura y simplemente, al mero desempeño de los cometidos inherentes al cargo de consejero y quién no, donde radica el núcleo principal objeto del debate. En efecto, si el administrador se limita exclusivamente al mero desempeño de los cometidos inherentes a su cargo, estará aquél excluido del ámbito de aplicación del Estatuto de los Trabajadores. Si por el contrario, no se limita éste a desempeñar tales cometidos, estaremos en presencia de una relación laboral, común o especial. A la luz de lo expuesto, la pregunta parece evidente: ¿qué se entiende por cometidos inherentes al cargo de consejero o miembro de los órganos de administración?. La pregunta no es baladí, por cuanto hemos de admitir, aún sin responder la pregunta de forma expresa, que existen numerosos casos en los que la actividad del miembro perteneciente al órgano de administración de las sociedades no se limita a los "cometidos inherentes al cargo" sino que realiza otras funciones en la empresa, bien sean las propias de una relación laboral ordinaria, bien sean las propias de una relación laboral especial, con lo que la cuestión a plantearse "es cómo se compatibilizan esas actividades simultáneas y cuál debe predominar, si es que alguna, a efectos de calificar la naturaleza de la relación". Dada a su vez la evidente conexión entre los artículos 1.3.c) y 2.1.a) del Estatuto de los Trabajadores debe subrayarse no solo la "ambigüedad" ⁹ acerca de la relación a que deben reconducirse esas situaciones, sino, lo que es mucho mas grave, "la muy deficiente formulación legal con que aparecen definidas" ¹⁰.

⁸ Cita tomada de ORTIZ BLASCO, Joaquín José. Op. cit. Pág. 152.

⁹ Vid, al respecto, BORRAJO DACRUZ, Efren. Op. cit. Pág. 14.

¹⁰ PEDRAJAS MORENO, Abdón. Consejeros-delegados de empresas societarias y agentes comerciales independientes: dos problemáticos supuestos de exclusión de laboralidad. Actualidad Laboral nº 23/7-13 de junio 1993. XXIX. Pág. 430.

No sin admitir que como ha recordado nuestro Tribunal Supremo “no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Organos de Administración de las Sociedades (art.1.3 E.T.) y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección (art. 1-2 RD 1382/1.985)” no es menos cierto que, como apunta LOPEZ DE MEDRANO el “quid” de la cuestión está en que el ordenamiento laboral “ha entrado en un terreno pantanoso y pretende distinguir donde el ordenamiento mercantil no lo hace.....resultando de una gran equivocidad jurídica la expresión “mero desempeño del cargo de consejero” ya que de la L.S.A. no se deduce el nivel de intensidad para sobrepasar el mero cargo de consejero” ¹¹.

En tal sentido, en lugar de reconocer que, como afirman SALA FRANCO y GARCIA NINET, “aunque sea con grandes dificultades, el E.T. ha pretendido dejar fuera completamente de su ámbito de aplicación muy contados supuestos”, lo que parece evidente dado el “reiterativo, machacón e innecesario subrayado legal”, consecuencia de lo que, y en opinión de dichos autores, “el E.T. viene a decir a sensu contrario que si la actividad del consejero o administrador societario es compartida con la llevanza o ejecución de actividades propias de los altos cargos considerados sujetos de relación laboral especial (éste es el principal problema: deslindar cuándo se hace una cosa y cuándo otra) de un directivo de derecho común o incluso de un simple trabajador que no forma parte de estructura directiva alguna, entonces tal persona resultará incluida en el ámbito del derecho del trabajo sin perjuicio de su relación de tipo mercantil con la sociedad”¹², la jurisprudencia, apartándose de estos planteamientos, establece como fundamento de exclusión del ámbito laboral, no el de las funciones que se realizan, sino el de la naturaleza del vínculo que une a las partes.

Así, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1991 señala que el problema central consiste “en determinar si la actividad ejercida por el recurrente debe incluirse en el ámbito de aplicación del ordenamiento laboral a través de la relación especial prevista en el artículo 2.1.a) del Estatuto de los Trabajadores regulada en el Real Decreto 1382/1985 o si, por el contrario, tal actividad ha de considerarse excluida de dicho ámbito en virtud del artículo 1.3.c) del citado Estatuto, y en este sentido hay que destacar, en primer lugar, que el trabajo de alta dirección se define en el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985 por “el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios o instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración

¹¹ Op. cit. Pág. 103 SALA FRANCO y GARCIA NINET. Op. cit. Págs. 127 y 128.

Vid, también, PEDRAJAS MORENO. Op. cit. Pág. 430.

¹² Op. cit. Págs. 131 y 132.

E S T U D I O S

de la entidad". Por su parte, el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores declara la exclusión del ordenamiento laboral de "la actividad que se limite pura y simplemente al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de las empresas que revistan forma jurídica de sociedad", condicionando expresamente la exclusión a que la actividad sólo comporte "la realización de cometidos inherentes al cargo". A partir de la comparación entre estos preceptos se aprecia la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades consideradas en los mismos, pues **la alta dirección se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa y el desempeño de un cargo de miembro de los órganos de administración de la sociedad implica también la actuación de facultades de esta naturaleza**. En realidad, como destaca para las sociedades anónima la sentencia de 29 de septiembre de 1988 (R.7143), **los cometidos inherentes a un miembro del órgano de la administración social, son en principio todos los correspondientes a la administración y representación de la sociedad**, como se advierte de un examen de los artículos 73 y 76 y concordantes de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 (R. 811, 945, 1021 y N. Dicc . 28531), vigente en el período al que se refieren las presentes actuaciones, **por lo que ya se trate de un administrador único, de administradores solidarios o de miembros de un Consejo de Administración, la actividad de los administradores en cuanto órganos sociales queda excluida de la legislación laboral**. Esta conclusión se confirma a la vista del artículo 77 de la citada Ley, que regula la delegación de funciones del Consejo de Administración distinguiendo tres supuestos: delegación en uno o más Consejeros Delegados, delegación de una comisión ejecutiva y delegación en cualquier persona a través de apoderamientos. Como precisa la sentencia ya citada de 29 de septiembre de 1988, en los dos primeros casos los consejeros, en comisión o delegados, continúan realizando las funciones propias del órgano al que pertenecen y opera, por tanto, la exclusión. Por el contrario, en el tercer supuesto y en la medida en que la delegación se realice en persona ajena al Consejo, habría que apreciar de concurrir los restantes requisitos, la existencia de una relación laboral de alta dirección. **Es cierto que en los consejeros delegados y en los consejeros miembros de la Comisión ejecutiva hay un "plus" de actividad respecto al resto de los integrantes del órgano de administración, lo que implica una mayor dedicación a la empresa, pero ello no altera el dato fundamental consistente en que se desarrolla una competencia propia de ese órgano por uno de sus miembros y a través de una delegación interna de funciones que coloca al consejero delegado y al miembro de la Comisión ejecutiva en una posición similar a la del administrador único o solidario, sin que el dato de que en el primer caso se trate de un órgano colegiado de administración sea suficiente a efectos de justificar un tratamiento distinto en orden a la exclusión. Por otra parte, hay que tener en cuenta que al órgano de administración de la sociedad le corresponden funciones de administración en sentido estricto (internas) y de representación (externas), comprendiendo las primeras, en principio y a reserva de previsiones estatutarias de las que aquí no hay constancia, la gestión de los intereses sociales y la dirección de la actividad de la sociedad, sin que nuestra legislación recoja con carácter general la separación existente en otros ordenamientos entre dirección y gestión. De ahí que cuando**

Antoni Durán-Sindreu i Buxadé

se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no pueda establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral".

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 1991, señala que *"las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, son actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, siendo por ello equivocado entender que los órganos de administración de las sociedades se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas"*.

En este sentido, es de destacar, siguiendo a PEDRAJAS MORENO, como *"la jurisprudencia laboral ha venido a poner de relieve el error en que incurren quienes piensan que "limitarse a ser consejero" (según establece el art. 3.1.c) ETT) implica una actividad reducida al mero ámbito consultivo, y que no alcance al de la gestión y dirección de la sociedad. Un consejero es un administrador, y por consiguiente no es un simple consultor de decisiones sociales, sino que puede ser un gestor y director de su entidad"*¹³.

*Consecuencia práctica de lo expuesto es la de que, como apunta PEDRAJAS MORENO, "la jurisprudencia laboral no acepta, en principio, el ejercicio simultáneo de una actividad mercantil, como consejero delegado y otra laboral especial, como alto directivo. O, por mejor decirlo, en una situación de esas características, teniendo en cuenta la identificación funcional que se produce, lo que predomina es el vínculo mercantil resultado de la integración orgánica del Consejero en el órgano de administración de la Sociedad"*¹⁴.

En consecuencia, no parece desacertado afirmar que no existirá cargo alguno de consejero o miembro de los órganos de administración de sociedades que pueda, al mismo tiempo, ser alto cargo.

No es aquí el lugar adecuado para analizar el contenido de los pronunciamientos judiciales y, en su caso, para emitir nuestra opinión al respecto. Baste decir que tales pronunciamientos no nos parecen se acomoden al espíritu de los preceptos objetos de estudio, recogidos en el Estatuto de los Trabajadores, ni que sea el ordenamiento laboral el que, como se ha dicho, pretenda distinguir donde el ordenamiento mercantil no lo hace. Nos parece en suma acertada la opinión de ORTEGA PRIETO en el sentido de que no llega a entenderse cómo se ha llegado a esta situación jurídica básicamente

¹³ Op. cit. Pág. 436.

¹⁴ Op. cit. Pág. 437.

E S T U D I O S

para que un determinado colectivo no tuviere derecho a percibir las prestaciones de desempleo de la Seguridad Social, dado que, en realidad, esa es la intención última del criterio de exclusión que comentamos.

2.2 La sentencia del tribunal supremo de 4 de junio de 1.996.

De esta sólida y abundante doctrina jurisprudencial, se concluye, también, como intención última, como decíamos, la no afiliación al régimen General de la Seguridad Social sino al Especial de Trabajadores Autónomos, siendo en este sentido donde la Sentencia del Tribunal Supremo, de 4 de junio de 1996, adquiere especial relevancia.

La muy importante sentencia, como pone de relieve BORRAJO DACRUZ, afecta a lo largo de sus Fundamentos de Derecho a los argumentos jurídicos que confluyen en la práctica administrativa establecida en la materia desde 1992 "no concluyendo "radicalmente sobre la cuestión pero avanza los criterios doctrinales que posibilitan su solución". La limitación de sus efectos, prosigue el citado autor, "proviene de los términos del litigio, pues en éste no se cuestionó la legalidad de dicha práctica administrativa ni tampoco se planteó la legalidad del último Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.....por lo que no ha podido pronunciarse sobre tales puntos el alto Tribunal"¹⁵.

De la citada Sentencia y, en particular, de la lectura de sus Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto, deben destacarse los siguientes aspectos:

Primero.- Afirma el Alto Tribunal que la relación que vincula al administrador con la sociedad de capital es de naturaleza mercantil. Así, el Fundamento de Derecho Tercero señala en su número 1.a) que "la relación que vincula al administrador único con la sociedad de capital es de naturaleza mercantil o societaria; no es, por tanto, de carácter laboral, ni siquiera especial, en tanto que excluida de tal ámbito en virtud de lo dispuesto por el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores, sin ser subsumible en las previsiones del artículo 2.1.a) del mismo cuerpo legal. ***No es necesario insistir sobre ello, bastando hacer remisión a línea jurisprudencial consolidada existente al respecto,*** manifestada, entre otras, en nuestras sentencias de 25 y 27 de junio de 1989, 27 de julio y 5 de diciembre de 1990, 21 de enero, 13 de mayo, 3 y 18 de junio de 1991, 27 de enero de 1992 y 22 de diciembre de 1994".

Así mismo, conviene destacar al respecto las consideraciones formuladas en su Fundamento de Derecho Cuarto, número 2, apartado e), en el sentido de que "para el deslinde entre la relación societaria propia de los altos cargos y la laboral especial de al-

¹⁵ BORRAJO DACRUZ, Efren. *Administradores Sociales y Seguridad Social Pública: un nuevo caso de inseguridad jurídica. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo, Social, de 4 de junio de 1996). Actualidad Laboral Suplemento nº 26/24-30 de junio de 1996. Págs. 2123 y ss.*

ta dirección, no es suficiente el mero criterio de la actividad, ya que la desplegada tanto en una como en otra puede ser pareja, por lo que resulta necesario acudir a otros criterios, sobre todo en supuestos en que el órgano de administración tuviera carácter colegiado, cuales serían el del nombramiento para el cargo que habilitara para el ejercicio de dichas funciones o actividad. ***Y así, cuando el órgano de administración confiriera tales facultades representativas, mediante apoderamiento, en favor de persona ajena a aquél, la relación entre el designado para el correspondiente cargo y la sociedad, sería la especial de alta dirección, siempre naturalmente que se cumplieran los restantes requisitos exigidos para ello, mientras que si el citado órgano de administración atribuyera, mediante delegación, determinadas facultades en favor de persona integrada en aquél, la relación mantendría su carácter mercantil o societario, sin que este "plus de actividad" desvirtuara lo anterior, dado que el designado seguiría desarrollando las funciones correspondientes a su condición de administrador".***

Segundo.- Considera la Sala que tanto la Resolución de la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social de 23 de junio de 1992 como la Circular de la Tesorería General de la Seguridad Social, carecen de fuerza normativa "por lo que su eficacia se halla obviamente condicionada a que se hallen acomodadas al ordenamiento jurídico".

Tercero.- Entiende el Tribunal, que no procede la afiliación de los consejeros u órganos de administración de las sociedades en el régimen especial de Trabajadores por Cuenta Propia por cuanto éstos no cumplen la condición de tales trabajadores sino por cuenta de la sociedad para la que desarrollan su actividad, pues de ella reciben la remuneración que devengan.

La argumentación del Tribunal Supremo al respecto se recoge en su Fundamento Tercero, número 1, apartado c), al señalar que el "Régimen Especial mencionado, previsto por el artículo 7.1.b), en relación con el artículo 10.2.c), de la Ley General de la Seguridad Social, y desarrollado por el Decreto 2530/1970, no incluye en su campo de aplicación a quienes ostenten altos cargos de gestión, de naturaleza mercantil, en las sociedades de capital. ***Tal Régimen Especial sólo intenta dispensar protección al trabajador por cuenta propia o autónomo, entendiendo por tal al que realiza de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo, sin sujeción por ello a contrato de trabajo y aunque utilice el servicio remunerado de otras personas.*** El artículo 3 del mencionado Decreto 2530/1970, que es el que fija el campo de aplicación del R.E.T.A., determina la obligatoria inclusión en el mismo y por lo que ahora importa, de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, sean o no titulares de empresas individuales o familiares, y de los socios de la compañía regulares colectivas y socios colectivos de las compañías comanditarias que trabajen en el negocio con tal carácter, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa. ***La mención de empresas individuales o familiares, hecha por el citado artículo, y la que igualmente efectúa, referida a dichas sociedades colectivas o comanditarias, parece que excluye el encuadramiento en tal Régimen Especial de quienes, con carácter mercantil, realizan actividades de***

E S T U D I O S

alto gobierno en las sociedades de capital. Se ha de tener en cuenta, además, que **estos altos cargos societarios**, cuando son de la indicada naturaleza, **no cumplen la condición de trabajadores por cuenta propia, la cual se impone inexcusablemente por las normas rectoras del R.E.T.A. para la inclusión en su campo de aplicación. La hacen por cuenta de la sociedad de capital para la que desarrollan su actividad, pues de ella reciben la remuneración que devengan**, por más que dicha retribución se hubiera dejado en función de resultados. Tan es así que a efectos fiscales no es dudosa la conclusión expuesta, la cual, por otra parte, también es deducible de que el órgano rector supremo de las sociedades de capital tiene plena libertad para acordar la remoción de los administradores sociales, libertad que la jurisprudencia de la Sala de lo Civil de este Tribunal, manifestada en su sentencia de 30 de diciembre de 1992, ha entendido tan trascendente que, en tanto que atentatoria de aquella, ha declarado la nulidad de cláusula de "blindaje" pactada por una sociedad anónima con su Consejero-delegado. Es cierto, como alegan los recurrentes, que el artículo 2.3 del Decreto 2539/1970 consagra presunción, con valor "iuris tantum", en favor de que concurre la condición de trabajador por cuenta propia o autónomo en quienes ostentan la titularidad de un establecimiento abierto al público, sea como propietario, arrendatario, usufructuario u otro concepto análogo. Pero no lo es menos que tal presunción no es aplicable al caso, dado que el Sr. no ostenta la titularidad del Hotel Feria, la cual corresponde a la sociedad anónima del mismo nombre, **sin que la participación que aquél tiene en el capital de ésta pueda llevar a conclusión contraria mediante el levantamiento del velo de la persona jurídica, dado que dicha participación, aunque importante, no es decisiva para marcar el signo de la voluntad social**".

En tal sentido, la práctica administrativa contradice la interpretación "que pudiéramos calificar como normal" ¹⁶ forzando "sin modificación alguna, el campo de aplicación del RETA...." - Fundamento de Derecho Cuarto.2. - .

Cuarto.- De especial importancia nos parecen las consideraciones que el Alto Tribunal hace en su Fundamento de Derecho Cuarto en orden a la correcta o no inclusión en el Régimen General de la Seguridad Social. **Por activa y por pasiva, la Sala viene a recordar en su sentencia la autonomía del Derecho de la Seguridad Social respecto al del Derecho del Trabajo.** Como acertadamente puntualiza BORRAJO DACRUZ, el encuadramiento de los administradores u órganos de administración de las sociedades en uno u otro régimen no puede reducirse a la "alternativa de si tales Administradores Sociales son o no titulares de un contrato de trabajo" ya que tal calificación será en su caso eficaz "para determinar su inclusión en el Estatuto de los Trabajadores" o su "exclusión total del ámbito de dicha Ley" ¹⁷.

¹⁶ BORRAJO DACRUZ, Efren. Administradores.....Op. cit. Pág. 2127.

¹⁷ BORRAJO DACRUZ, Efren. Administradores.....Op. cit. Pág. 2128.

Antoni Durán-Sindreu i Buxade

Quiere ello decir, como recuerda BORRAJO DACRUZ, que la Seguridad Social "cuenta con normas propias que si bien están orientadas por criterios y referencias del régimen jurídico privativo del contrato de trabajo, tienen sustantividad propia y han de ser interpretadas y aplicadas en sus propios términos", autonomía del

Derecho de la Seguridad Social frente al Derecho del Trabajo que ha sido reafirmada una y otra vez por el Tribunal Supremo¹⁸.

Por razones que resultan obvias y que la sentencia aludida recoge en su Fundamento de Derecho Cuarto, señala en fin el Alto Tribunal "las dificultades interpretativas que ofrecía el citado artículo 61.2.a), en sus versiones de 1966 y 1974, lo que explica que la Seguridad Social haya actuado durante mucho tiempo siguiendo el criterio hermenéutico ...de extender el ámbito del campo de aplicación del Régimen General...." por cuanto "dispensaba mayor nivel subjetivo de protección".

Indica, en fin la sentencia, que "aún cuando no es función de la jurisprudencia apuntar los caminos adecuados para atender el fin de protección pretendido, no es inoportuno recordar las posibilidades que ofrecía el artículo 61.2.k) de la Ley General de la Seguridad Social de 1974 y las que sigue ofreciendo el artículo 97.2 k) del vigente Texto Refundido".

Quinto.- El Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social de 1994 podría devenir ilegal a la luz de las consideraciones del Tribunal en su tan reiterada sentencia. En efecto, señala aquél en su Fundamento de Derecho Cuarto, número 2, apartado g), segundo párrafo, que "es oportuno recordar que el vigente Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, al dar nueva redacción al precepto que efectúa la aludida asimilación, actualmente contenido en su artículo 97.2.a), constriñe dicha asimilación al personal de alta dirección a que se refiere el artículo 2.1.a) del Estatuto de los Trabajadores, con lo cual, aunque hace que tal mandato adquiera plena concordancia con el ordenamiento laboral, priva, sin embargo, de contenido a la referida asimilación, ya que dicho personal, en tanto que vinculado a la empresa por relación laboral, aunque sea especial, no precisa de asimilación para estar comprendidos en el campo de aplicación del Régimen General, en tanto que la mención a trabajadores por cuenta ajena con relación especial, efectuada por el artículo 7.1.a) del propio Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, lleva consigo que queden directamente afectados por lo dispuesto en el artículo 97.1 de la misma Ley, sin que tampoco su disciplina al respecto pueda servir de pauta interpretativa segura, pese a tratarse de refundición, dado que en tal punto pudiera considerarse excedido".

¹⁸ BORRAJO DACRUZ, Efren. *Administradores.....Op. cit. Pág. 2128.*

E S T U D I O S

A la luz de lo expuesto, parece evidente que, como apunta BORRAJO DACRUZ¹⁹, resulte necesario un pronunciamiento normativo expreso que, en nuestra opinión, pasa por la inclusión, vía asimilación, de los administradores a los que hemos hecho referencia en el Régimen General de la Seguridad Social amen de subsanar la que se ha denominado “deficiente formulación legal con que aparecen definidas” las relaciones del personal que siendo consejero o administrador de sociedades mercantiles capitalistas realizan funciones propias de un alto directivo, delimitación que pensamos pasa por abandonar la teoría de “la naturaleza del vínculo” por la distinción entre facultades de representación y gestión y de dirección, siendo estas ultimas las subsumibles en una relación laboral de carácter especial. Adoptar como criterio delimitador “la causa del contrato”, como autorizada doctrina ha propuesto, pensamos volvería de nuevo a ser un semillero de polémica y debate.

Sin duda, la solución a adoptar no es en absoluto nada fácil dada la enorme casuística que en la práctica se nos presenta, pero ello no es óbice para que, sentado como premisa imprescindible la necesaria cobertura de dichos administradores por la acción protectora de la Seguridad Social, nada obste para reconocer, paralelamente, la existencia de una relación laboral especial, con la limitación indicada, aún reconociendo la “genuina” relación de dependencia y ajeneidad que en tales casos se da o, en su caso, la de un régimen jurídico específico en el que se contemplare los distintos supuestos que ofrece la rica realidad empresarial.

Debe en tal sentido recordarse la reiterada doctrina del Tribunal Supremo en el sentido de asimilar las funciones directivas emanadas de ordenamiento mercantil a las que en el Estatuto de los Trabajadores se denominan como inherentes al cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de las sociedades.

En definitiva, como acertadamente apunta ORTEGA PRIETO ***“parece que estamos ante una cuestión doctrinal cuya actual situación ha iniciado una crisis justificada, des-***

¹⁹ Vid, al respecto, BORRAJO DACRUZ, Efen. *Administradores Op. cit.* Pág. 2131. Señala el citado autor, con astucia e ingenio, que el contenido de la citada Sentencia obliga a pedir que se aproveche la vía abierta al desarrollo reglamentario en el art. 97.2.k) LGSS (1994) y se dicte el Real Decreto a propuesta del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social que resuelva sobre la asimilación prevista en el punto 1 de dicho artículo. O que se aproveche cualquier norma con fuerza de Ley (incluso una Ley de acompañamiento de la presupuestaria de fin de año, si es posible de fecha 28 de diciembre, para mantener la nefasta tradición de los Santos Inocentes) y se incluya a los Administradores Sociales, en sus distintos tipos o modalidades, en el Régimen de Autónomos, en el Seguro Escolar o en el de Empleados de Hogar, o en cualquier otro Régimen del sistema público de la Seguridad Social, si se les quiere mantener excluidos del Régimen General para que no gocen de la prestación por desempleo. De lo que se trata es de crear seguridad jurídica en una rama del Derecho que afecta a cientos de miles de profesionales.

De lo contrario, a, juicio de aquél, seguiremos asistiendo a pronunciamientos judiciales tan dispares como los que mantienen la afiliación obligatoria del Administrador Social en el Régimen General; o en el RETA; o excluyen a ciertos Administradores Sociales de cualquier Régimen del Sistema Público de Seguridad Social.

Antoni Durán-Sindreu i Buxadé

de luego, pues no parece, ni mucho menos justa, ni desde un punto de vista jurídico ni, sobre todo social, aquella exclusión de los altos directivos del ámbito del Derecho del Trabajo. Situación, sin embargo, que, hoy por hoy, hasta que se dicte esa posible futura sentencia, es la aplicable y la que, por ende, debemos tener en cuenta".

Tal situación, resumida brillantemente por ORTEGA PRIETO, es la siguiente:

Primero.- La motivación o causa central y básica que fundamenta la exclusión que nos ocupa es la falta de "ajenidad" en la realización de su actividad por parte del "alto cargo" frente a la clara actuación por cuenta ajena del "alto directivo".

Utilizamos el término "alto cargo" -aplicable a quienes, además de las funciones directivas, son miembros de consejo de administración de la empresa en que realizan su actividad- contraponiéndolo al vocablo "alto directivo", aplicable al trabajador especial por cuenta ajena sujeto, como tal directivo, al R. Decreto 1382/1985. Ambos son utilizados en algunas sentencias, con el alcance indicado, si bien son excesivamente genéricos, a tales fines y, por ende, equivocado.

Segundo.- En la legislación societaria española, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos jurídicos, no existe una real y efectiva distinción entre los "cometidos inherentes" a los miembros de los órganos administradores de las sociedades y los "poderes inherentes" a la titularidad jurídica de la empresa que caracteriza el trabajo de alta dirección. De ahí las dificultades para distinguir la actividad derivada, por una parte, del contenido de los arts. 1, 3.c) y 2.a.a), ambos del Estatuto de los Trabajadores, el último desarrollado a través del repetido R. Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (T.S. 27.01.92).

Tercero.- Los cometidos inherentes a un miembro del órgano de administración social son, en principio, todos los correspondientes a la administración y representación de la sociedad, tal como se deriva del contenido de los arts. 123 a 143 de la Ley de Sociedades Anónimas. De ahí aquella obligada exclusión (T.S. 3.6.91).

Cuarto.- Tal exclusión sólo es aplicable, sin embargo, cuando esa concurrencia lo sea respecto a las dos actividades enunciadas. En este sentido, es perfectamente compatible la cualidad de trabajador por cuenta ajena con la de socio de la entidad en la que se prestan los servicios por cuenta ajena -situación, por otra parte, que se da en tantísimas empresas que ofrecen a sus empleados la posibilidad de ser socios- (T.S. 28.09.87; T.S. 25.10.90; T.S. 31.1.91; entre otras muchas).

Quinto.- Derivado de todo lo anterior debe concluirse que cuando se ejercen funciones de gestión de intereses de la sociedad así como la dirección de su actividad y la representación frente a terceros, la inclusión o exclusión del ámbito laboral no puede establecerse en atención al contenido de la actividad sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad. De forma que si tal vínculo consiste en una relación orgá-

E S T U D I O S

nica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que, en definitiva, se realizan directamente o mediante delegación interna, la relación no será laboral (T.S. 25.07.89; T.S. 21.01.91; T.S. 13.05.91; T.S. 27.1.92; etc....).

Sexto.- No obstante lo expuesto, los estatutos de la sociedad, concretamente el articulado que regula su órgano de administración social, pueden configurar diferencialmente los puestos directivos de los órganos de tal administración, en sentido estricto, estableciendo que los cargos que suponen una alta dirección -director general; director gerente; gerentes; etc.- sean órganos distintos del consejo de administración y subordinado a éste. En cuyo caso y, solamente en éste, sí sería posible la clasificación laboral de las funciones de alta dirección como laborales de carácter especial. (T.S. 25.10.90; 13.05.91 y 27.01.92). Insistimos, no obstante, que, para ello, así lo tienen que indicar específicamente los estatutos con tal fin, no siendo éste el uso general, al respecto, en nuestra legislación.

3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA RELACION ENTRE ADMINISTRADORES Y SOCIEDAD DESDE LA ÓPTICA DEL DERECHO MERCANTIL.

3.1. *Breve reflexión en torno a las facultades de los administradores con especial referencia a las de gestión y dirección.*

Sin duda, son muchos los aspectos que desde un punto de vista mercantil debiéramos analizar al objeto que nos ocupa. Sin embargo, vamos a centrarnos en aquellos que hacen referencia a la naturaleza de la relación jurídica que une a los administradores con las sociedades a las que representan.

Contrariamente a lo que pudiera pensarse, la cuestión planteada no es del todo pacífica si bien es cierto que no alcanza los límites de "marejada" a que nos ha acostumbrado el ordenamiento laboral.

Sin embargo, nos parece oportuno como cuestión previa que reafirma nuestras modestas conclusiones en lo que al ámbito laboral se refiere, iniciar este apartado con una breve reflexión en torno a lo que constituyen las facultades de los administradores o, mejor, los deberes de estos últimos.

Es curioso observar como apenas nuestra doctrina ha tratado con detalle las cuestiones relativas a las facultades o deberes de los administradores, en especial, en lo que a su relación externa se refiere. Nos estamos refiriendo al contenido y alcance del propio concepto de administrador o, mejor, a las facultades que en el tráfico empresarial diario le competen.

Sin duda, tal vez dicha afirmación causará extrañeza por cuanto nos parecerá obvio que al administrador le competen las más amplias facultades y, por ende, las funciones de representación, gestión y dirección. No obstante, no es menos cierto que en

Antoni Durán-Sindreu i Buxade

esta última función de dirección, que es a la que nos estamos aquí refiriendo, el administrador de una sociedad, asume en numerosísimos casos, funciones que no necesariamente le corresponderían ejercer al mismo pero que por su cualificación profesional o por sus conocimientos aquél desarrolla. Estaríamos en realidad, más que ante unas tareas de dirección, ante unas de ejecución material derivadas de la propia gestión y dirección.

Sin duda, la frontera hasta donde llega una función y a partir de donde se inicia la otra es difícil, por no imposible, de delimitar, pero es indudable que su delimitación sería de suma importancia y enormemente esclarecedora, también, para otras ramas del derecho.

Si bien es cierto que podría no ofrecer duda alguna el concepto de lo que se entiende por administrar, no nos parece desacertado pensar o, cuanto menos, intuir, que cuando pensamos en las obligaciones del administrador relacionamos éstas con las que de forma expresa se derivan de la Ley de Sociedades Anónimas o de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada amén de las que, en abstracto, pensamos que le corresponden: representar, dirigir y gestionar.

En definitiva, y con temor a equivocarnos, nos parece que al hablar de las obligaciones del administrador estamos pensando en un concepto restrictivo de las mismas, similar al que el legislador pensó al redactar el art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores.

En tal sentido, podríamos hablar de unas facultades, en sentido estricto, que coincidirían con las que imperativamente deben aquéllos desarrollar, insistimos, representación y gestión, y de unas facultades en sentido amplio que incluirían, además de las anteriores, las de dirección y ejecución, con la única peculiaridad que estas últimas no deben ser obligatoriamente desempeñadas por el administrador de la sociedad aunque sí, el control sobre las mismas.

Creemos, que nuestro ordenamiento mercantil está fundamentalmente pensando en las facultades que hemos denominado en sentido estricto amén de las de puramente de control pero, en ningún caso, en las inherentes a la actividad permanente y diaria en el quehacer de la sociedad o, en las que podríamos denominar, ejecutivas o, mejor, de ejecución material de las de gestión y dirección.

Se dirá, no sin razón, que a pesar del silencio que al respecto guarda, por ejemplo, la Ley de Sociedades Anónimas, el Reglamento del Registro Mercantil, en su art.124.3, establece que "salvo disposición contraria de los estatutos la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos" lo que abre la posibilidad de fijar la retribución en base a la distinta actividad que unos u otros realicen.

Sin embargo, ello será así, en función de la distinta actividad que uno u otro administrador realice en el seno de las facultades que les son propias pero, en ningún caso, en aquellas que hemos denominado ejecutivas.

E S T U D I O S

Llegados a este punto, no puede ignorarse que, como cualificados autores han puesto en evidencia, "también se ha planteado en nuestra doctrina la posible diferenciación entre la actividad de gestión y la de dirección, presente en la legislación comparada, anglosajona y francesa, y no solo en el tradicional sistema germánico de administración dualista"²⁰. Nuestra Ley, como señalan los citados autores, no ha establecido distinción alguna al respecto dejándola por tanto a la libertad estatutaria.

Lo cierto es, que a diferencia tal vez de la realidad socioeconómica existente al aprobarse la Ley de 1951, dichas tareas de dirección se encomiendan, en la actualidad, y en muchos casos, a profesionales cualificados que, por sus conocimientos, pueden coincidir con alguno de los propios miembros del órgano de administración. En definitiva, ésta no es más que una consecuencia de la profesionalización de las empresas.

Señalan no obstante con acierto los anteriores autores, que "existe hoy otra razón que acaso haya sido determinante para la inhibición del legislador en la presente reforma". Nos referimos, apuntan aquéllos, "a la prudencia -después abandonada sin un criterio rector claro- con que en un principio se había abordado la reforma de los órganos sociales en espera de la aprobación definitiva de la propuesta modificada de Quinta Directiva relativa a la estructura de las sociedades anónimas y a los poderes y obligaciones de sus órganos. Ello no es obstáculo, sin embargo, para que nuestras sociedades anónimas no puedan organizar, al amparo de su autonomía corporativa y estatutaria, sus tareas de gestión y de dirección de forma separada, con la limitación, que ciertamente

²⁰ EDUARDO POLO en *Comentario al Régimen Legal de las Sociedades Mercantiles*. Tomo VI. Los administradores y el consejo de administración de la sociedad anónima. (Dirigido por RODRIGO URÍA, Aurelio, MENENDEZ y Manuel OLIVENCIA). Ed. Civitas, Madrid 1992, Pág. 47.

Indica literalmente SANCHEZ CALERO, Fernando, al respecto (SANCHEZ CALERO, Fernando. *Comentarios a la Ley de sociedades anónimas*. Tomo IV. Administradores. Editorial Revista de Derecho Privado - Madrid 1994 - Págs. 68, 171 y 172) que la propuesta modificada de Quinta Directiva en materia de sociedades, al regular la administración conforme al sistema monista del órgano de administración, distingue los miembros gerentes y los no gerentes, y establece que "ni los miembros gerentes ni los miembros no gerentes del órgano de administración fijarán sus propias remuneraciones. Tampoco los miembros gerentes podrán fijar las remuneraciones de los no gerentes" (art. 21, n), lo que da a entender que los miembros no gerentes podrán fijar las remuneraciones de los gerentes. El CC italiano establece que las remuneraciones de la Comisión ejecutiva serán fijadas por los estatutos o por la Junta; si bien indica que corresponde al Consejo de administración, oído el parecer del colegio sindical, fijar la remuneración de los administradores que desempeñan cargos especiales, designados de conformidad con lo previsto en los estatutos (art. 2389). El reglamento de la Ley francesa de sociedades confiere al Consejo de administración la competencia para distribuir libremente entre sus miembros las sumas globales que correspondan a los administradores, y el Consejo puede también autorizar el reembolso de los gastos efectuados por los administradores en interés de la sociedad (art. 93 D. 1967). La Ley alemana confiere al Consejo de vigilancia la competencia para fijar la remuneración de cada uno de los directores en proporción a sus tareas y a la situación económica de la sociedad (art. 87.1), mientras que la de los miembros del Consejo de vigilancia se fija por los estatutos o la

no existía antes de la reforma, de respetar formalmente la unidad del órgano de administración"²¹.

Por último, en lo que a las actividades inherentes al órgano de administración de la sociedad se refiere, VICENT CHULIA, al estudiar la competencia del órgano de administración, señala que, a su juicio, **dentro de la noción de administración deben distinguirse tres facultades: gobierno, gestión y dirección**. Entiende VICENT CHULIA como facultad de gobierno "el derecho y el deber de aplicar las normas legales y estatutarias, sometiéndolas a la necesaria interpretación, y de impulsar a los demás órganos sociales para que puedan cumplir sus respectivas funciones". Por facultades de gestión, entiende aquél "toda actividad encaminada a realizar el fin social, desarrollando el objeto social con ánimo de obtener beneficios repartibles, administrando un patrimonio dinámico, con excepción sólo de la organización jurídica y financiera de la sociedad y del control. La gestión comprende.....la fijación de la política empresarial, es decir, la programación de objetivos a largo plazo y su desarrollo a medio y corto plazo". La dirección comprendería la "gestión permanente o asidua de la empresa en sus aspectos administrativos, contables, técnico-productivos, comerciales, laborales, financieros, de planificación y control interno, etc...."²².

Dejando ahora de lado las facultades y competencias estrictamente representativas, objeto de los arts. 128 y 129 de la Ley y cuyo contenido es netamente jurídico, la actividad de gestión implica el desarrollo de actuaciones no sólo jurídicas, sino también técnicas y de contenido económico y financiero, pudiéndose hablar de una actividad de gestión inherente al ejercicio del tráfico económico, propiamente empresarial y no societaria, en cuyo desarrollo no entra efectivamente la Ley ni tan siquiera para conformar conceptualmente dicha actividad, lo que, como se ha dicho, permite establecer estatutariamente una cierta injerencia de la junta general en estas funciones²³.

En cualquier caso, **parece evidente que mientras las facultades de gobierno y gestión deben necesariamente ser realizadas por el propio órgano de administración, no**

Junta general (art. 113.1). La doctrina alemana distingue entre el nombramiento orgánico del director (miembro del Vorstand), que es un acto corporativo o societario, y el contrato de empleo (Anstellungsvertrag), que regula los derechos y obligaciones de ese director frente a la sociedad y que manifiesta como un contrato de prestación de servicios (no de trabajo). El Código portugués asigna a la Junta general, o a una comisión de socios designada por ella, la fijación de la remuneración de cada uno de los administradores (art.399.1).

²¹ POLO, Op. cit. Págs. 47 y 48.

²² VICENT CHULIA, Francisco. *Compendio crítico de Derecho Mercantil*. 3ª edición. Tomo I. Volumen 1º - Editorial Bosch-Barcelona 1991 - Barcelona.

Vid, también, al respecto, el interesante y completo estudio de RODRIGUEZ ARTIGAS (RODRIGUEZ ARTIGAS, Francisco. *Consejeros Delegados, Comisiones Ejecutivas y Consejos de Administración*. Editorial MONTECORVO. Madrid-1971. Págs. 75 a 88).

²³ POLO, Eduardo. Op. cit. Pág. 45.

E S T U D I O S

acontece lo mismo con las de dirección²⁴ que, sin perjuicio del necesario control, que sí compete en exclusiva al órgano de administración, no ocurre lo mismo con las funciones de ejecución material consecuencia del ejercicio de aquéllas que, en modo alguno, son exclusivas de aquél.

Ilustrativo es al respecto la orientación que nos ofrece el Diccionario de la Real Academia Española para la que “administrador” es el que administra o la persona que administra bienes ajenos. Entiende ésta por “administrar” el dirigir una institución o el ordenar, disponer y organizar los bienes. Entiende, en fin, por “dirigir”, el gobernar, regir, dar reglas para el manejo de una dependencia, empresa o pretensión. “Gobernar” es, a su vez, sinónimo de dirigir y, “gestión”, la acción y efecto de administrar.

De lo hasta aquí expuesto, puede concluirse que la ejecución material de las funciones de gestión y, especialmente, de la de dirección, no corresponde al órgano de administración de las sociedades. Sin embargo, sí que a este último le corresponden las de gobierno, gestión y dirección-control, pudiendo y debiendo para ello asesorarse adecuadamente de los profesionales que corresponda o, según la cualificación de los miembros del órgano de administración, asumirla en su plenitud estos últimos.

Así las cosas, nos parece sumamente ilustrativo el art. 67 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada relativo a la “prestación de servicios por los administradores” al señalar que “el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de los administradores requerirán acuerdo de la Junta General”.

La doctrina que se ha ocupado del análisis del citado precepto ha subrayado la ***posibilidad de compatibilizar la condición de administrador o, mejor, la relación de administrador, con la existencia de relaciones laborales, civiles o mercantiles, lo que una vez más pone de manifiesto la posible concurrencia en la persona del administrador de un cúmulo de cometidos o facultades no todas inherentes al cargo que aquél ostenta y que, conceptualmente, deben necesariamente separarse por las consecuencias jurídicas que de las mismas se derivan o pueden derivarse²⁵.***

²⁴ Vid, al respecto, BLASCO PELLICER, Angel. La exclusión del ámbito laboral de los consejeros o administradores societarios. De. TIRANT LO BLANCH. “Colección Laboral” nº 12. Valencia-1995. Pág. 21.

²⁵ En comentario al precepto indicado, apunta autorizada doctrina (varios autores. Comentarios a la Ley 2/1995 de sociedades de responsabilidad limitada. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid-1995. Pág. 301) que de este precepto novedoso en su totalidad se desprende la posibilidad de que la sociedad pueda establecer o implantar al administrador o administradores otro tipo de prestación de servicios, además de los propios que le son inherentes al cargo, establecimiento o modificación que requeriría acuerdo de la Junta General.

Señalan igualmente otros autores (varios autores. La sociedad de responsabilidad limitada. Colegios Notariales de España, Madrid-1995. Pág. 342) que es posible la compatibilidad de la condición de administrador, incluso con carácter retribuido, con la existencia de relaciones laborales, civiles o mercantiles entre la sociedad y el administrador que, para evitar tanto abusos por parte del administrador como suspicacias y celos por parte de los socios, la ley exige el acuerdo de la Junta General.

Dicha situación, es igualmente aplicable a las sociedades anónimas.

3.2. *Análisis en torno a la citada naturaleza jurídica: de la teoría del mandato a la teoría del órgano.*

Visto lo anterior, centrémonos, ahora, en el análisis de la naturaleza jurídica de la relación que une a los administradores y a la sociedad.

La teoría clásica al respecto de la doctrina científica española ha sido la de considerar al administrador como un mandatario de la sociedad, teoría que, como ha puesto aquélla de relieve²⁶, tuvo su apoyo no tan solo en el art. 265.3 del viejo Código de Comercio de 1.829 y en los arts.122 y 156 del Código de Comercio de 1.885 sino, también, en la doctrina del Tribunal Supremo.

Dicha doctrina, cayó en descrédito de los autores por estimar, como apunta DIAZ ECHEGARAY, " que no se puede concebir la existencia de un mandato allí donde.....no existe posibilidad de su no existencia"²⁷.

La Ley de Sociedades Anónimas de 1951, incorporó el concepto de órgano, incorporación que, como explica IGLESIAS PRADA, vino a "llenar un cierto vacío derivado de la insuficiencia de los conceptos de mandato y representación ofrecidos como cauces explicativos de la actuación, genéricamente entendida, de la propia sociedad"²⁸.

En tal sentido, frente "a quienes pretendían la existencia de una relación contractual entre el administrador y la sociedad, se alzan la concepción orgánica de éstos" doctrina que concibe al administrador como "un órgano social imprescindible y el único medio de actuación posible de la sociedad en su relación con los terceros"²⁹.

Esta doctrina de la representación orgánica fue acogida por el legislador de 1951 - art. 11.3.h) -y continuada por el de 1989- art. 9.h) - quedando pues superada definitivamente la calificación que como mandatarios se hacía de los administradores, tanto por la doctrina como por nuestro ordenamiento jurídico positivo, y excluyendo, pues,

Prosiguen aquellos indicando que da igual el carácter laboral, civil o mercantil de esas relaciones. En cualquier caso, es imprescindible que sean retribuidas, en dinero o en especie.

²⁶ Vid, al respecto, DIAZ ECHEGARAY, José Luis. *La responsabilidad civil de los administradores de la sociedad anónima*. Editorial MANCORVO, S.A., Madrid-1995. Págs. 165 y ss.

²⁷ Op. cit. Pág. 167. Señala al respecto el citado autor que la imposibilidad de que la S.A. pueda funcionar sin administradores es de por sí razón suficiente para excluir la teoría del mandato para explicar la naturaleza del administrador y su relación con la sociedad a que pertenece, a lo que habrá asimismo de añadirse su ámbito inderogable o típico de facultades representativas.

²⁸ IGLESIAS PRADA, Juan Luis. *Administración y delegación de facultades en la sociedad anónima*. De. TECNOS. Madrid-1971. Pág. 102.

²⁹ DIAZ ECHEGARAY, José Luis. Op. cit. Pág. 168.

E S T U D I O S

“por lo menos en la interpretación de los autores del anteproyecto del IEP, cualquier otra relación jurídica, y más específicamente contractual, entre la sociedad y el administrador”³⁰.

Establecía así el art. 13.3.h) de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 que los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad harán constar, entre otros, “la designación del órgano u órganos que habrán de ejercer la administración.....”, señalando el art. 9.h) del vigente Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que en aquéllos se hará constar “la estructura del órgano al que se confía la administración de la sociedad”.

La Ley de Sociedades Anónimas de 1951 abandonó, pues, el concepto de mandato acogiendo de forma expresa la doctrina de la representación orgánica.

Aceptada dicha teoría se hace no obstante necesario determinar, en primer lugar, el concepto de órgano y, con posterioridad, las relaciones entre éste, las personas que lo encarnan y la sociedad³¹.

³⁰ POLO, Eduardo. Op. cit. Pág. 48.

³¹ Señala literalmente al respecto IGLESIAS PRADA (Op. cit. Págs. 102 y ss) que en la actualidad, como consecuencia del esfuerzo doctrinal desplegado, puede afirmarse con MINERVINI que es posible una triple orientación en la determinación de la naturaleza del órgano. De una parte, aún se sigue afirmando esa naturaleza sobre bases antropomórficas que desembocan en una caracterización del órgano como parte integrante de la persona jurídica, con la que se compenetran e identifican, recurriendo a la “ecuación órgano-ufficio” que difícilmente explica el carácter de la intervención volitiva y la actuación de las personas físicas. Se ha llegado por esta vía a una valoración de la dimensión estructural del órgano hasta límites que conducen a una artificial explicación del factor humano como vehículo de expresión del órgano.

Una sobreestimación de este último factor destaca, por el contrario, en la corriente doctrinal que niega a la persona jurídica la posibilidad de recurrir a la figura del órgano para explicar el alcance de una amplio sector de sus actuaciones. Poniendo de relieve la vinculación material existente entre cada hecho y su autor, los más representativos defensores de esta tesis no admiten la tipificación del órgano como intermedio de carácter jurídico del que se sirve la persona moral. Se alude así a la inutilidad de la ficción, consistente en afirmar que la persona jurídica actúa, quiere y se expresa, toda vez que a través del simple mecanismo de la representación puede lograrse una atribución de las consecuencias jurídicas de un hecho a quienes no han intervenido en su realización material. Del mismo modo, un planteamiento del problema de la responsabilidad por acto ilícito de las personas físicas que actúan por la sociedad en el círculo de las relaciones orgánicas, conduce a una negación de que la persona jurídica pueda servirse de sus órganos, ya que la misma idea del órgano encierra una ficción innecesaria para resolver las atribuciones de responsabilidad en estos casos.

Una tesis, en cierto modo intermedia, es la defendida por MINERVINI, quien, a partir de una caracterización funcional del órgano, estima como elemento definidor de éste su condición de instrumento apto para permitir la decisión y actuación de la persona jurídica o, más técnicamente, para convertirla en “fuente de producción de relaciones jurídicas”. Sobre esta base sólo el ordenamiento jurídico, a través de los textos legales o mediante imposiciones o autorizaciones de éstos a los estatutos, determinará si una persona jurídica puede actuar por medio de órganos. La necesidad de unas personas que asuman la realización material de cada acto exige que, inme-

Es en nuestra doctrina GARRIGUES quien considera "que la expresión órgano administrativo, más que para seguir la doctrina organicista, se emplea para rechazar la contractual del mandato"³² entendiendo que "órgano en este sentido es instrumento apto para emitir declaraciones de voluntad y necesario legalmente para llevarlas a ejecución en las relaciones internas y externas de la sociedad"³³.

Desde Esta perspectiva, se acentúa "la nota de la necesidad del órgano de administración y representación, excluyendo toda idea contractual, tanto en el aspecto interno de gestión como en el externo o de representación"³⁴. Desde este punto de vista se considera, en opinión de DIAZ ECHEGARAY, "que la designación de los de los administradores tiene carácter de declaración unilateral de la Junta sin que requiera el encuentro con la voluntad del designado que acepta, que sería propia del contrato, señalando que, en todo caso, se estaría en presencia de un concurso, es decir de dos actos unilaterales de los cuales el de nombramiento tiene carácter de investidura"^{35 36}.

Sin embargo, como ha señalado POLO "aún admitiendo la insuficiencia de la construcción del mandato para explicar el contenido de la relación de administración - no siempre, sin embargo, por las razones aducidas por los partidarios de la teoría orgánica-, también parece hoy día indudable que el solo vínculo orgánico o el acto unilate-

diatamente, se consideren los límites de las tradicionales instituciones representativas y de la figura del órgano, pues únicamente así podrá concebirse esta última en sus términos correctos. En consecuencia, partiendo de la posibilidad de establecer una separación entre la "imputación psicológica" de un acto y su "imputación jurídica", el citado autor estima que estamos ante un órgano cuando la imputación jurídica de un determinado acto corresponde a la propia persona jurídica, incapaz desde un punto de vista físico de materializar una decisión que es atribuible únicamente al órgano, al actuante. Si, por el contrario, al agente corresponde la imputación psicológica y jurídica del acto y la persona jurídica es "punto de referencia de las consecuencias jurídicas de la relación" tan sólo, ha de estimarse que corresponde la calificación de representante a quien ha dado vida a esta relación.

Esta tesis, seguida ya por un sector de la doctrina italiana, no puede aceptarse sin ciertos reparos. Preocupados sus defensores por deslindar las fronteras entre órgano y representante, han tenido presente de modo preferente la dimensión externa de ambas figuras. Y a esta actitud frente al fenómeno examinado responde la consideración del órgano como agente persona física, a través de cuya intervención la persona jurídica no sólo recibe las consecuencias jurídicas de una actuación, sino que incluso alcanza la capacidad misma de obrar.

³² GARRIGUES/URIA. Comentario a la Ley de sociedades anónimas. Tomo II. Madrid-1976. Pág. 27. Cita tomada de DIAZ ECHEGARAY en op. cit. pág. 169.

³³ GARRIGUES/URIA. Comentario a la Ley de sociedades anónimas. Tomo II. Madrid-1976. Pág. 27. Cita tomada de DIAZ ECHEGARAY en op. cit. pág. 169.

³⁴ DIAZ ECHEGARAY, José Luis. Op. cit. Pág. 169.

³⁵ Op. cit. Págs. 169 y 170.

³⁶ En idénticos términos se pronuncia también RODRIGO URIA (Derecho Mercantil 16ª Edición - Editorial Marcial Pons - Madrid-1989. Pág. 298) que considera al administrador como órgano social y "la relación entre administrador y sociedad como un acto unilateral de proposición o nombramiento". Se evita igualmente toda posible relación contractual entre el administrador y la sociedad. Cita tomada de DIAZ ECHEGARAY, José Luis. Op. cit. Pág. 170.

E S T U D I O S

ral que lo establece no es suficiente para explicar en su totalidad la naturaleza de las relaciones que unen al administrador con la sociedad. La transposición al Derecho de sociedades de la teoría del órgano, elaborada en el ámbito del Derecho público, puede servir para explicar la estructura de la persona jurídica sociedad, en la cual el órgano es un elemento o instrumento jurídico que precisa de otra persona no para su existencia, sino para materializar su función, y es en ese sentido en el que la Ley califica a los administradores como órgano de la sociedad a quien imputar su actividad, pero no sirve para explicar su nombramiento ni el contenido de sus funciones, porque ni la voluntad unilateral no recepticia se admite generalmente en el Derecho español como fuente de obligaciones, ni el órgano puede ser considerado un simple conjunto de atribuciones”^{37 38 39}.

La teoría así expuesta y compartida, entre otros, por GARRIGUES y URÍA, no es aceptada unánimemente por la totalidad de la doctrina por cuanto, como advierte POLO, “lo cierto es que la misma cierra expresamente la puerta a cualquier otra relación interna entre la sociedad y el administrador cuando es palpable que alguna otra relación debe necesariamente establecerse entre la persona jurídica sociedad y la persona física -o jurídica- administrador que asume la titularidad del órgano que gestiona y a través del cual se expresa la primera”⁴⁰.

Se hace así necesario distinguir otra relación entre la persona física -o jurídica- que asume la titularidad del órgano de la sociedad y, esta última, entre el órgano y quien encarna físicamente el mismo, esto es, quien ostenta la titularidad del mismo. En definitiva, como apunta POLO, se hace necesario distinguir, desde posiciones no siempre coincidentes, entre el órgano, que no mantiene relación jurídica alguna con la sociedad, porque es un elemento estructural de la sociedad misma, y la persona que desempeña la función atribuida al órgano, que mantiene con la sociedad una determinada relación jurídica⁴¹.

La distinción apuntada entre órgano y quien ostenta la titularidad del mismo significa un desdoblamiento de la naturaleza jurídica del administrador según la óptica desde la que se contemple, orgánica o funcional, desdoblamiento que se encuentra, como afirma POLO, en la base de las teorías que han intentado superar la visión estrictamente organicista de la relación de administración⁴².

³⁷ POLO, Eduardo. Op. cit. Pág. 48 y 49.

³⁸ Vid, también al respecto IGLESIAS PRADA, Juan Luis. Op. cit. Págs. 107 y ss.

³⁹ Vid, al respecto ALBALADEJO. Derecho civil. Tomo II-1. Barcelona-1972. Págs. 229 y 230 y DIAZ PICAZO. Fundamentos de Derecho civil patrimonial. Tomo I. Madrid-1970. Pág. 390.

⁴⁰ Op. cit. Pág. 49.

⁴¹ Op. cit. Págs. 49.

⁴² Señala al respecto POLO (Op. cit. Págs. 49 y 50) que esta distinción entre el órgano y el portador de la posición jurídica de órgano, entre el oficio y el cargo, entre el vínculo orgánico legal y la relación jurídica con-

Así las cosas, se ha tendido en la doctrina española a la calificación jurídica unitaria ⁴³ ***del negocio jurídico de nombramiento, que es el que da lugar a la relación de administración, como un negocio jurídico bilateral***, negocio que si en su día fue calificado de mandato es hoy concebido de muy diversas formas acudiendo a diversas figuras jurídicas ⁴⁴.

El nombramiento de los administradores constituye pues, "un negocio jurídico bilateral que necesita dos declaraciones de voluntad: la designación por la junta general y, a tenor de lo establecido en el artículo 125, la aceptación del administrador, siendo de rechazar la postura que ve en la aceptación una simple *conditio iuris*.... porque no cabe hablar de un acto unilateral que no produce efecto alguno sin la concurrencia de otra declaración de voluntad (y) porque donde se produce el concurso de voluntades unilaterales es en la formación colegiada de la voluntad social a través del órgano que debe realizar la designación, cuya posterior declaración de voluntad de propuesta debe unirse a la declaración de voluntad de aceptación para la perfección del negocio bilateral" ⁴⁵.

La calificación contractual de la relación jurídica entre la sociedad y los administradores no significa negar a dichos administradores su condición de órgano social. Desde un punto de vista estructural, aquéllos se conciben como órgano pero, desde una

tractual, en suma, este desdoblamiento en la naturaleza jurídica del administrador según el prisma bajo el cual se observe, orgánico o funcional, es el que se encuentra en la base de las teorías que han intentado superar la visión estrictamente organicista de la relación de administración.

⁴³ Vid, al respecto POLO, Eduardo Op. cit. Pág. 50.

⁴⁴ Señala así DIAZ ECHEGARAY (Op. cit. Pág. 171), recogiendo la más autorizada doctrina al respecto, que para RUBIO y ARANGUREN se trata de un negocio de mandato para los administradores con representación y de arrendamiento de servicios para los administradores sin representación; para GIRON se trata de un "negocio jurídico bilateral de designación" dentro del cual se distingue una relación de "cargo" y otra de "mandato"; para IGLESIAS PRADA, "la relación jurídica existente entre los titulares del órgano y la sociedad ha de constituirse partiendo de la idea del negocio jurídico complejo integrado por elementos peculiares de la relación orgánica y otros preceptos del mandato"; LOPEZ DE MEDRANO considera que "el administrador está unido a la S.A. en virtud de una relación contractual a la que denomina contrato de administración, cuyo régimen jurídico se debe buscar en la LSA (arts. 71 a 83) y cuyas lagunas deberán integrarse de acuerdo a la normativa del mandato, sede de la regulación de la representación voluntaria en nuestros códigos"; por último para E. POLO se trata de una relación o contrato *sui generis* que "debería integrarse a través de la disciplina a veces contradictoria entre sí, del mandato, del arrendamiento de servicios e incluso del contrato de trabajo".

De idéntica forma, apunta POLO (Op. cit. Pág. 51) que más problemático, en cambio, resulta decidirse por la clase de negocio en que se integra la relación de administración, carente el Derecho español de un modelo típico, ya que afirmar, como sería lo más exacto, que se trata de un contrato de administración; CRISTOBAL MONTES, VICENT, LOPEZ DE MEDRANO o simplemente atípico RODRIGUEZ ARTIGAS, ARANGUREN, nos llevaría a la determinación de la disciplina aplicable en ausencia de precepto legal concreto.

⁴⁵ POLO, Eduardo. Op. cit. Págs. 51 y 52.

E S T U D I O S

perspectiva funcional, existe un negocio jurídico bilateral en la relación entre la sociedad y las personas que encarnan el órgano. Así se explica tal situación desde la sociedad y el administrador.

Siguiendo a la generalidad de la doctrina, "debe distinguirse entre el órgano y la persona que lo encarna, entre el cargo y su titular. Por una parte, los administradores constituyen un órgano de la S.A., es decir, un elemento de la estructura de la misma, cuyo contenido está compuesto por las funciones que la ley atribuye, que, como es bien conocido, no son otras que la gestión y representación de la sociedad. Por ello los actos de los administradores realizados dentro de sus atribuciones se imputan de forma directa a la sociedad. Pero de otra parte, el administrador en cuanto persona física que encarna el órgano, está unido a la sociedad por una relación contractual..... cuya regulación se encuentra en el TRLSA" ⁴⁶ ⁴⁷.

Por su parte, la clase de negocio en que se integra la relación de administración, carece en el Derecho español de un modelo típico ⁴⁸. En tal sentido, la doctrina mayoritaria considera, no sin variedad de matices, como advierte POLO ⁴⁹, que esa relación o contrato sui generis, se califique o no como contrato de administración, debería integrarse a través de la disciplina, a veces contradictoria entre sí, del mandato, del arrendamiento de servicios e incluso del contrato de trabajo.

Como con acierto apunta ECHEGARAY, "no se trata de un contrato de mandato, ni de arrendamiento de servicios, ni de trabajo, aunque tiene elementos de todos ellos, sino de una relación sui generis definida por la Ley y los estatutos sociales. Así, en el aspecto externo, es decir, en las relaciones con terceros, habrá de tenerse en cuenta como supletorias las normas del mandato. Por el contrario, al tratar del aspecto interno, principalmente de las relaciones de la sociedad con las personas que encarnan el órgano, habrán de emplearse como supletorias las normas que regulan el contrato de arrendamiento de servicios o el de trabajo, principalmente de personal de alta dirección, según

⁴⁶ DIAZ ECHEGARAY, José Luis. Op. cit. Pág. 172.

⁴⁷ Señala POLO, (Op. cit. Pág. 52) que parece necesario precisar que la calificación contractual de la relación que liga a la sociedad con el administrador, no supone, en caso alguno, la negación de su carácter de órgano. Los administradores constituyen un órgano desde la perspectiva de la organización estructural de la persona jurídica sociedad y de la imputación de su actividad, y así los califica nuestra Ley. Pero ello no es obstáculo para que, desde el ángulo subjetivo y funcional de la relación de los titulares del órgano con la persona jurídica, haya que partir de un negocio bilateral para explicar su nombramiento y sus funciones. Y el reonomiento doctrinal de esta doble perspectiva, no significa ni la negación del carácter unitario de la relación ni el desdoblamiento de su naturaleza jurídica, sino la explicación del fenómeno orgánico desde sus dos extremos: la sociedad y el administrador.

⁴⁸ Vid, al respecto, POLO, Eduardo. Op. cit. Pág. 51

⁴⁹ Vid, al respecto, POLO, Eduardo. Op. cit. Págs. 51 y 52.

los casos. Mientras que el órgano, como tal, no tiene ni puede tener relación alguna con la sociedad porque es parte de ella, el administrador sí mantiene una relación jurídica sui generis, con la sociedad. Sólo de esta forma se puede entender la responsabilidad de los administradores, pues el órgano, como parte de la sociedad, no puede ser responsable frente a aquélla a la que pertenece" ⁵⁰.

La doctrina aquí expuesta y, en particular, las precisiones que al respecto efectúa POLO, no han pasado desapercibidas para la doctrina científica en la esfera del derecho del trabajo. En efecto, PEDRAJAS MORENO, siguiendo a POLO, señala que "la teoría orgánica es aceptable sólo con un carácter puramente instrumental, siendo su finalidad la de permitir la imputación a la sociedad de actividades realizadas por las personas físicas que integran ese órgano, las cuales actúan no obstante conforme a su propia voluntad que, conforme a la ficción orgánica, se imputa a la sociedad. A partir de esta idea, resultará posible distinguir entre el órgano titular del poder de gobierno y administración de una sociedad (el consejo) y las personas que lo integran (los consejeros o consejeros-delegados, en su caso). El primero ostentará el poder de decisión de manera originaria, mientras que los segundos sólo lo harán, en su caso, derivadamente, en virtud de la cesión que les ha sido hecha por el órgano titular; el primero será ese "órgano superior" a que se refiere el art. 1.2. R.D.A.D. mientras que los segundos recibirán de aquél sus facultades; el primero será un órgano necesario mientras que el segundo tendrá pura naturaleza voluntaria. De este modo, los consejeros-delegados, aunque ocupen cargos "orgánicos", quedan fuera de la exclusión para pasar a ser altos directivos, ya que las funciones que realizan no son las de "consejero" sino las que les son delegadas por el consejo, que es el órgano identificable con el empresario" ⁵¹.

4. LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN LA ESFERA APLICATIVA DE LOS TRIBUTOS.

Llegados a este punto, estamos ya en condiciones, creemos, de analizar el tratamiento fiscal de las retribuciones que los administradores perciban de la sociedad para la que prestan sus servicios y, en particular, para averiguar en qué medida el debate existente en el seno del Derecho del Trabajo y del de la Seguridad Social puede incidir en el ámbito tributario y, de forma muy especial, las Resoluciones y la Circular que al inicio hemos hecho referencia así como, en último lugar, la reciente Sentencia de 4 de junio de 1.996.

⁵⁰ Op. cit. Págs. 172 y 173.

⁵¹ Op. cit. Pág. 434.

E S T U D I O S

4.1 Breve remisión a la normativa mercantil.

Punto inevitable de partida lo constituyen la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada que en sus arts. 130 y 66, respectivamente, regulan el régimen jurídico relativo a la retribución de los administradores de dichas sociedades.

Así, el art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, establece:

La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

Por su parte, el art. 66 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, señala:

- 1.- El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.
- 2.- Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al 10 por 100 de los beneficios repartibles entre los socios.
- 3.- la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General.

De los preceptos transcritos se observan algunas diferencias entre el régimen jurídico aplicable al respecto a uno u otro tipo de sociedades que, con carácter previo a nuestro análisis, conviene señalar.

Así, mientras que tanto en uno como en otro caso el cargo de administrador puede ser gratuito⁵², debiendo en su caso fijar los estatutos el sistema de retribución, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada concreta en su art. 66.3 que “cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General”, so-

⁵² La Dirección General de Registros y Notariado tiene establecido que si el cargo de administrador es retribuido, es inexcusable la determinación estatutaria, clara e inequívoca, del específico sistema de retribución definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales. Por ello no es inscribible la cláusula según la cual “el cargo de consejero, en principio, es gratuito, sin perjuicio de los sueldos que en cada caso la Junta pueda

lución ésta que, aunque aplicable igualmente a las sociedades anónimas, no se establece nada al respecto en su legislación específica.

Por su parte, y cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, en ambos casos debe aquélla concretarse en estatutos ⁵³, pero mientras que en las sociedades anónimas dicha participación “sólo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido”, en las sociedades de responsabilidad limitada se establece que la misma no podrá en ningún caso ser “superior al 10 por 100 de los beneficios repartibles entre los socios”.

Apuntado lo anterior, debe señalarse que, como hemos visto, ***la persona o personas que ostentan la administración de la sociedad pueden o no percibir, por tal motivo, y en su condición de tales administradores, una determinada retribución que, en ningún caso, puede ni debe confundirse con la que esa o esas mismas personas puedan percibir en contraprestación a los servicios por ellas prestados a la sociedad en concepto distinto a su calidad de administrador.***

Es así posible que, como ya se ha visto anteriormente, coincida en quien ostente la condición de administrador prestaciones por concepto distinto: las unas, en su condición de administrador y, las otras, en condición distinta a la de tal administrador. Mientras que en el primer caso, los estatutos deberán fijar el sistema de retribución aplicable, no acontece así en el segundo, en el que en absoluto es necesario previsión

acordar en función y a la vista de los resultados del ejercicio social”, pues se habla de una retribución mediante sueldo (concepto que alude a una retribución fija independiente de los resultados económicos), pero a continuación se hace depender ésta del resultado económico del ejercicio, lo que produce una evidente ambigüedad, pues más bien parece que lo pretendido es la retribución mediante una participación en los beneficios que ni siquiera reúne los requisitos definitorios legalmente previstos. (RDGR 17.2.92).

⁵³ No puede admitirse indeterminación acerca de si los administradores estarán o no retribuidos. Por ello no es correcta la frase: “la remuneración de los administradores, en su caso, será fijada por la Junta General”.

Cuando se prevea retribución para los administradores, los estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo a aplicar, sea simple o combinado, no es suficiente prever varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento. (RDGR 18.2.91) - (RDGR 20.3.91) - (RDGR 25.3.91) - (RDGR 26.7.91).

Tampoco es suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta. (RDGR 20.2.91) - (RDGR 4.10.91).

La DGR, reiteradamente, ha declarado que la compaginación del legítimo interés de los socios y las expectativas económicas de los propios administradores, impone la necesaria previsión estatutaria, tanto de la posibilidad misma de retribución de éstos, como, en su caso, del concreto sistema retributivo que se prevea, sea simple o combinado.

Por ello deben rechazarse las cláusulas estatutarias que remitan a la Junta toda decisión, tanto sobre la efectiva existencia de retribución, como sobre su modalidad y alcance económico. (RDGR 23.2.93).

E S T U D I O S

estatutaria alguna. Resultará necesario, eso sí, y en nuestra opinión, un acuerdo del Consejo de Administración o, mejor, de la Junta General, previo al ejercicio económico respecto al que dichas retribuciones hagan referencia.

Por tal motivo, es de suma importancia discernir entre uno u otro tipo de retribución. En definitiva, no prima en ningún caso la condición de administrador sino el concepto por el que se percibe la misma. Tal distinción, resulta, como veremos, de especial trascendencia, en la esfera aplicativa de los tributos.

Llegados a este punto, y de acuerdo con lo expuesto en los apartados precedentes, debemos a su vez distinguir entre:

- a.- Retribuciones percibidas por los administradores por, exclusivamente, su labor como tal, esto es, retribuciones de los que podríamos denominar administradores "pasivos", en acuñada terminología utilizada desde antaño por la Tesorería General de la Seguridad Social, "simples o meros administradores", en terminología utilizada por el Estatuto de los Trabajadores y creemos mal interpretada por la jurisprudencia laboral, o, como algún autor ha denominado, por los administradores "furgones" ⁵⁴.
- b.- Retribuciones percibidas por los administradores "activos", "gestores" o "gerentes" en contraprestación a los servicios prestados por éstos en su condición de tales administradores en relación a la actividad que de forma particular y, en el ámbito de su competencia, realizan aquéllos, y, en concreto, por el que hemos también denominado "plus de actividad", concepto éste utilizado también por la doctrina y jurisprudencia en el ámbito laboral.
- c.- Retribuciones percibidas por los administradores en contraprestación a los servicios prestados en condición distinta a la de tales administradores, servicios que, como tales, pueden ser procedentes de una actividad profesional y/o empresarial o, exclusivamente, del trabajo personal.

⁵⁴ Vid, al respecto SERRA CALLEJO, Javier y SANCHEZ DOMINGUEZ, Miguel Angel en *La Prestación de servicios de socios y administradores en las sociedades de capital*. Editorial Estudios Financieros. Madrid-1995. Pág. 129. Distinguen dichos autores dos grandes supuestos:

- 1.- Administradores que no tienen (simples Consejeros) o no ejercen de facto poderes directivos de la empresa, a los que aludiremos en adelante -si se nos permite la expresión- como los administradores "furgones".
- 2.- Administradores que poseen y ejercen en la práctica sus poderes directivos, a los que aludiremos como los administradores-gerentes.

4.2 La retribución de los administradores en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Concretado lo anterior, veamos, en primer lugar, la consideración que a efectos tributarios tiene para el administrador una u otra clase de retribuciones en el bien entendido que nos estamos refiriendo siempre a personas físicas.

A efectos puramente metodológicos, centrémonos, primero, en averiguar, qué tipo de rendimiento de entre los enumerados en el art. 5.Cuatro de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es el que corresponde a la retribución que, con independencia de su origen o naturaleza, percibe el administrador por los servicios prestados a la sociedad para, posteriormente, analizar el porcentaje de retención aplicable.

Parece claro que, salvo que los servicios de aquel tengan su origen en una actividad profesional o empresarial realizada por el administrador al margen de su condición como tal, actividad ésta, por su parte, de las subsumibles en el art. 40 de la Ley 18/1991, los rendimientos por él obtenidos deben calificarse siempre y, en cualquier caso, como procedentes del trabajo personal.

En efecto, el administrador, como tal, no ordena en ningún caso por cuenta propia medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En consecuencia, no nos encontraremos en ningún caso dentro de los supuestos subsumibles en el art. 40 de la Ley 18/1991 relativo a rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales.

Tal conclusión resulta obvia, sea cuales fueren las características que en cada caso concurren -administrador y socio mayoritario, administrador no socio, administrador y socio minoritario, etc.-.

Resulta también claro, que tales percepciones no pueden tener, tampoco, y en ningún caso, la condición de rendimientos íntegros del capital mobiliario -al menos, si aquellas se perciben en los términos y condiciones citadas- ya que, en los términos expuestos, insistimos, no son aquéllas contraprestación a su condición de socio o accionista.

Tan solo podrán por tanto aquéllas calificarse como rendimientos íntegros del trabajo, calificación que, aunque parezca lo contrario, no es la que les corresponde a las mismas por exclusión de los restantes conceptos. Al contrario; tal consideración proviene de una adecuada interpretación de los preceptos recogidos en la Ley 18/1991 y la consiguiente y posterior ubicación de tales rendimientos en la categoría jurídica que, según aquélla, les corresponda.

En efecto, establece el art. 24.Uno de la Ley 18/1991 que "se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea

E S T U D I O S

su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales", concretando su número Dos "las contraprestaciones o utilidades a que se refiere el apartado anterior comprenderán tanto las cinerarias como las obtenidas en especie, en cuanto retribuyan o se deriven del trabajo personal del sujeto pasivo o sean consecuencia de la relación laboral"

En consecuencia, ***los rendimientos que se perciban en contraprestación al trabajo personal del sujeto pasivo, sea cual fuere su denominación o naturaleza, sean o no consecuencia de una relación laboral, tendrán siempre y, en todos los casos, la consideración de rendimientos íntegros del trabajo salvo que tengan, que no es el supuesto que nos ocupa, el carácter de rendimientos empresariales o profesionales.***

Lo decisivo, pues, es que aquéllos retribuyan, deriven o tengan su causa en el trabajo personal del sujeto pasivo con independencia, insistimos, que sean o no consecuencia de una relación laboral.

Precisado lo anterior, el hecho de que las retribuciones a que nos referimos estén o no expresamente incluidas en la enumeración, a la que después volveremos, y que, a título meramente indicativo, recoge el art. 25 de la Ley, es del todo irrelevante.

Así pues, las retribuciones percibidas por cualquiera de los administradores a los que anteriormente se ha hecho referencia tendrán siempre la consideración de rendimientos íntegros del trabajo siempre, claro está, que se den las premisas que al respecto hemos ya apuntado.

Será pues indiferente la calificación jurídica que merezca la relación que una a dichos administradores con la sociedad así como el régimen de afiliación a la Seguridad Social que en su caso corresponda.

Baste recordar, que el Derecho Tributario cuenta con normas propias que no deben necesariamente acomodarse a, por ejemplo, la legislación laboral. Así lo tiene dicho el Tribunal Constitucional cuando, ante una discrepancia entre legislación civil y tributaria, afirma que "es innegable, sin embargo, que la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse a la legislación civil.....y que, en consecuencia, es en principio constitucionalmente lícito....." tal discrepancia. - S.T.C. 45/1989, de 20 de febrero -.

La Dirección General de Tributos así también lo ha entendido señalando en las muchas resoluciones dictadas al respecto que:

Las retribuciones que se devenguen por el ejercicio de las funciones de administrador de una entidad o por la prestación de servicios dentro del ámbito de una relación laboral, común o especial, por quien al mismo tiempo es socio de esa entidad, constituyen para su perceptor, a efectos del I.R.P.F., rendimientos del tra-

Antoni Duran-Sindreu i Buxade

bajo, esta calificación viene determinada por la definición que de este tipo de rentas realiza el artículo 24.Uno de Ley del impuesto.

Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales.

A mayor abundamiento cabe citar la inclusión específica entre los rendimientos del trabajo (art. 25.p), Ley 18/1991) de las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces.

Esta calificación legal como rendimientos del trabajo no puede verse alterada por el hecho de que al socio le corresponda el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o el régimen por cuenta ajena de acuerdo a las normas de la Seguridad Social que regulan estos aspectos.(D.G.T. 21.11.1994).

Por si duda alguna hubiera, ha matizado aquélla más concretamente que:

Por ello hay que concluir la exclusión de estos rendimientos de los derivados de actividades empresariales o profesionales, en cuanto no suponen por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, ya que esa ordenación la realiza la sociedad en cuanto tiene personalidad jurídica propia e independiente, que es quien pone la organización empresarial. (D.G.T. 21.11.1994).

Reitera igualmente aquélla en sendas resoluciones que:

Las retribuciones que obtengan los socios derivadas del ejercicio de las funciones propias de la actividad que constituye el objeto social de la entidad pagadora tendrán la naturaleza de rendimientos del trabajo, sometidos al porcentaje de retención resultante de la aplicación de las tablas en instrucciones vigentes en el momento de su devengo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 45.Uno del Reglamento del impuesto.(D.G.T. 2.12.1994).

De forma certera a nuestro juicio, precisa la Dirección General de Tributos en su Resolución de fecha 25 de junio de 1993 que:

La cuestión determinante, de acuerdo con lo establecido en los artículos 24 y 25.p) de la Ley del impuesto, ***a la hora de calificar como rendimientos del trabajo las retribuciones que obtenga el consultante*** -persona que ostenta el cargo de administrador de la sociedad y desempeña el trabajo de conducir los vehículos de la empresa cobrando una retribución fija mensual y cotizando a la Seguridad Social en régimen de trabajadores autónomos- ***es que deriven de la prestación de servicios personales y no sean rendimientos de actividad empresarial o profesio-***

E S T U D I O S

nal por no implicar el desempeño de la función que retribuyen la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sin que ello dependa del Régimen de Seguridad Social que le corresponda, teniendo en cuenta que a la parte de retribución que sea imputable al ejercicio de las funciones inherentes al cargo de administrador, a tenor de lo dispuesto en el artículo 45.Dos del Reglamento del impuesto, le corresponde el tipo de retención del 30 por 100.

Por último, y en respuesta a la consulta del socio de una sociedad que además de administrador realiza las tareas propias de un trabajador normal percibiendo por ello una retribución fija, resuelve la Dirección General en el sentido de que:

Por lo que se refiere a las retribuciones que se perciban por su condición de trabajador de la empresa, su calificación es, de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 de la Ley del impuesto, ***la de rendimientos del trabajo***, practicándose la retención al porcentaje que en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del sujeto pasivo resulte de acuerdo con la tabla e instrucciones contenidas en el artículo 46 del Reglamento del impuesto. (D.G.T. 26.07.1993).

Despejando todo tipo de duda, ha también concretado el citado Centro Directivo, consecuencia lógica de lo anterior, que dichas retribuciones no estarán tampoco en ningún caso sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Señala así aquél al respecto:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional.

El artículo 8.2 de la mencionada Ley dispone que, a estos efectos, son actividades empresariales o profesionales las que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

No se consideran realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y, por tanto, no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las actuaciones efectuadas por los miembros del Consejo de Administración de una sociedad en su condición de tales. Por consiguiente, la sociedad no estará obligada a soportar la repercusión de dicho impuesto cuando satisfaga retribuciones a los miembros de su Consejo de Administración en concepto de la redistribución en el mismo.

El criterio expuesto en el párrafo anterior es de aplicación con independencia del hecho de que el miembro del Consejo de Administración sea una persona física o

Antoni Duran Sindreu i Buxadé

una persona jurídica y de que tenga o no la condición de accionista de la sociedad. (D.G.T. 28.02.1995).

Concreta igualmente la Dirección General en relación a dicho impuesto que:

Los restantes servicios que pudieran prestar a la sociedad por otros conceptos, habrán de ser calificados fiscalmente de acuerdo con su naturaleza y estarán sujetos al impuesto sí, de acuerdo con los artículos citados se prestan en desarrollo de una actividad empresarial o profesional. (D.G.T. 29.06.1993).

De idéntica forma, ha también indicado la no sujeción, en ningún caso, al Impuesto sobre Actividades Económicas manifestando que:

En primer lugar, conviene recordar que el Impuesto sobre Actividades Económicas se rige por sus propias normas reguladoras, es decir, básicamente por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, que crea y regula el citado impuesto y por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción para la aplicación del mismo. En consecuencia, no procede aplicar la normativa propia de otros impuestos o de otras disciplinas en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Una vez hecha la anterior precisión, cabe indicar que la cuestión planteada se reduce a determinar si la actividad consistente en administrar una sociedad por parte del socio que ostenta la mayoría de las acciones/participaciones de la misma está o no sujeta a tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas, es decir, si se realiza o no el hecho imponible del impuesto definido en el artículo 79.1 de la Ley 39/1988.

En ese sentido, el referido artículo 79.1 de la Ley 39/1988 establece que el hecho imponible del impuesto "está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto".

Por otro lado, la delimitación de este ámbito de aplicación tan amplio del impuesto viene recogida en el artículo 80.1 de la Ley 39/1988, al disponer en su apartado primero, que "se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios".

De la aplicación del precepto anterior a la cuestión concreta planteada resulta que en la actividad reseñada no concurren las circunstancias establecidas en el citado artículo 80.1 de la ley 39/1988, siempre y cuando dicha actividad se limite a la administración de la propia empresa y no se presten los servicios de administración o cualquier otro servicio a terceras personas o entidades.

E S T U D I O S

En consecuencia con lo anteriormente expuesto cabe indicar que la **administración que de su propia empresa realice el socio mayoritario de la misma no constituye realización de actividad económica alguna a efectos del impuesto y por lo tanto no está sujeta a tributar por el mismo. (D.G.T. 5.10.1992).**

Llegados a este punto, no creemos merezca más la pena detenernos al respecto.

Dos cuestiones más son, en relación al tema apuntado, importantes. La una, la consideración fiscal de las cuotas correspondientes al régimen especial de Trabajadores por cuenta propia o autónomos y, la otra, la relativa a la valoración de dichas retribuciones.

Respecto a la primera, baste recordar el art. 24.Dos de la Ley 18/1991, antes transcrito, en el sentido que por contraprestación al trabajo se entienden, también, las obtenidas en especie en cuanto se deriven o retribuyan el trabajo personal, concretando el art. 26 de aquélla, en su primer párrafo, que "constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto real para quien las conceda".

Por lo tanto, **en la medida que la cuota correspondiente sea pagada por la empresa y, teniendo en consideración que ésta debe satisfacerse obligatoriamente por el administrador -lo que, en estos casos, nos parece un auténtico absurdo y contrasentido como lo es su inclusión en dicho régimen especial-, tendrá aquélla la consideración de retribución en especie quedando, pues, sujeta, al ingreso a cuenta correspondiente en los términos previstos en la Ley y reglamento, cuota que, a su vez, será gasto deducible de los rendimientos íntegros del trabajo devengados por el administrador de acuerdo con lo previsto en el art. 28 de la Ley.**

Así también lo ha entendido la Dirección General de Tributos al señalar reiteradamente en muy diversas resoluciones que:

Respecto a las cuotas del régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (en cuanto este régimen fuera aplicable al socio, conforme a las disposiciones aplicables de la seguridad que regulan estos aspectos, en especial, resolución de 23 de junio de 1992, de la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades colaboradoras de la Seguridad Social, circular de 29 de diciembre de 1992, de la Tesorería general de la Seguridad Social, y, Resolución de 14 de diciembre de 1993, de la Dirección General, antes citada) **al corresponder la obligación de cotizar al administrador o trabajador, su pago por parte de la sociedad dará lugar a una mayor retribución del trabajo, en este caso en especie a efectos del I.R.P.F.**

Esta consideración conllevará para la sociedad la obligación de efectuar un ingreso a cuenta del I.R.P.F. del perceptor, ingreso que se determinará de acuerdo con lo establecido en el artículo 53 del Reglamento del I.R.P.F. (D.G.T. 10.01.1994).

Estas cuotas a la Seguridad Social podrán deducirse en el I.R.P.F. como gasto de los rendimientos del trabajo devengados. (D.G.T. 10.01.1994).

Respecto a la segunda cuestión apuntada, establece el art. 8 de la Ley 18/1991 que “la valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, precepto este último que ha experimentado importantes modificaciones con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y que en lo que aquél se refiere no vamos aquí a analizar.

Pues bien, ***ante la posible existencia de un supuesto de vinculación, deberemos tener presente el citado art. 16 de la Ley 43/1995 como ya, en vigencia de la vieja ley del impuesto, había reiteradamente señalado la Dirección General de Tributos.***

Así, por ejemplo, responde ésta en su resolución de fecha 20 de octubre de 1994, lo siguiente:

El artículo 8 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece lo siguiente: “la valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 16 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, determina que la valoración de las operaciones entre partes independientes “se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes”. Esta norma es una norma de valoración a efectos fiscales que será de aplicación en todo caso cualquiera que sea la contraprestación efectivamente pactada para la operación por las partes vinculantes.

Tratándose de la valoración de las retribuciones de los administradores de una sociedad limitada, hay que valorar los trabajos y servicios que éstos realicen para aquélla con independencia de la contraprestación a la que tengan derecho en virtud de lo dispuesto en los estatutos societarios.

Por lo tanto en una situación como la descrita en la consulta, los servicios prestados por los administradores de la entidad consultante deberán valorarse de conformidad con los precios que serían acordados entre partes independientes, pro-

E S T U D I O S

cediéndose a su imputación al administrador en su liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Imputación que se realizará como rendimientos del trabajo de acuerdo con lo establecido en los artículos 24 y 25.p), de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Comentados los puntos anteriores, nos resta analizar una cuestión no menos importante cual es la de la retención aplicable a las citadas retribuciones, aspecto éste donde adquiere su importancia la triple clasificación que respecto al origen de las retribuciones se ha apuntado anteriormente.

A tal efecto, hemos de añadir una nueva cuestión en nuestro estudio cual es la referencia que el art. 25 de la Ley 18/1991 hace en su apartado p) a “las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces” como un supuesto más de los subsumibles en el concepto de rendimientos del trabajo.

Tal mención, carecería de relevancia si no fuera porque el porcentaje de retención aplicable en tales casos es distinto al de los restantes supuestos.

Como ya ha señalado la doctrina, tal supuesto, junto con otros más que la Ley 18/1991 define como rendimientos del trabajo, son supuestos de rendimientos del trabajo “por asimilación” siendo ciertamente forzada su inclusión como tales.

Así las cosas, ¿a qué tipo de rendimientos se está haciendo referencia en el citado apartado?, ¿a todos los que por cualquier concepto perciba un administrador?, ¿tan solo a algunos?, ¿a cuáles?. ¿por qué se hace referencia tan solo a las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración y no, por ejemplo, a los administradores únicos o solidarios?, ¿a qué se refiere el precepto cuando alude a las Juntas que hagan sus veces?. La respuesta a las preguntas planteadas debe necesariamente hacerse mediante una interpretación histórica de dicho precepto, interpretación que de una forma exquisita ha realizado ARIAS VELASCO ⁵⁵, razón por la que no vamos aquí más que a reproducir las acertadas conclusiones a las que el citado autor hace referencia en su ameno trabajo de obligada lectura al respecto.

Señala ARIAS VELASCO en su citado trabajo que “la evidente *ratio legis* del tratamiento diferenciado de las retribuciones de los consejeros de administración y el motivo de su pervivencia en el tiempo es, como intuyó certeramente el mozo redactor de la resolución de la DGT de 13 de octubre de 1992, que no se trata de rentas de trabajo en sentido estricto, sino de rentas asimiladas a las de trabajo a efectos tributarios” ⁵⁶.

⁵⁵ Vid, al respecto, ARIAS VELASCO, José. Las retenciones por I.R.P.F. sobre las retribuciones de los administradores. Gabinete de Estudios de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Informe nº 13/1994. Págs II-VI-18 y ss.

⁵⁶ Op. cit. Pág. II-VI-19.

Las rentas del trabajo, prosigue aquél, “retribuyen el esfuerzo físico o intelectual. Las retribuciones de los consejeros remuneran la experiencia, el prestigio personal, la influencia, el uso de un buen dentífrico o la procedencia familiar. Si a ello se une que no suelen ser fuente de ingresos única ni aún principal, se comprende lo inadecuado de su tratamiento por escala. Y también lo inadecuado de tratar como rentas de consejeros de administración los ingresos de un administrador único o de los socios co-administradores de una pequeña empresa, para los que aquéllos suelen ser fuente de ingresos principal o única” ⁵⁷.

Por último, acudiendo a su siempre ingeniosa y amena redacción, apunta ARIAS VELASCO que “las retribuciones de los cargos gerenciales son rentas del pensar. Las retribuciones de los consejeros son rentas del fardar” ⁵⁸.

En lo que respecta a la mención que el citado precepto recoge en relación a las “Juntas que hagan sus veces”, el citado autor, tras el obligado viaje al pasado, concluye razonadamente en el sentido de que “el legislador se precave frente a la posibilidad de que en otras legislaciones extranjeras los órganos colegiados de administración de sociedades adopten formas o denominaciones diferentes” ⁵⁹.

Tenemos pues ya los elementos de juicio necesarios para apuntar las oportunas conclusiones.

En efecto, ***el art. 25.p) de la Ley 18/1991 se refiere, exclusivamente, a las retribuciones que perciban los denominados “administradores pasivos, furgones o meros y simples consejeros”. No es en tal sentido baladí el hecho de que aquél no se refiera al órgano de administración en general, sino, exclusivamente, a una forma del mismo cual es el Consejo de administración, lo que debe llevarnos a excluir del mismo a las retribuciones que perciban, por ejemplo, los administradores únicos, solidarios y consejeros-delegados⁶⁰. El porcentaje de retención aplicable en tales casos, será el específicamente previsto a tal efecto, hoy, el 30 por 100.***

Por el contrario, las retribuciones que perciban los administradores denominados “activos, gerentes o gestores” así como las que éstos o aquéllos puedan además percibir por motivo distinto a su condición de administrador y en retribución al trabajo personal de los mismos, estarán sujetas al régimen general de retenciones previsto para los rendimientos del trabajo.

⁵⁷ Op. cit. Pág. II-VI-19.

⁵⁸ Op. cit. Pág. II-VI-19.

⁵⁹ Op. cit. Pág. II-VI-20.

⁶⁰ Vid, al respecto, ARIAS LEVASCO, José. Op. cit. Págs. II-VI-17 y ss.

E S T U D I O S

En relación a esta última e interesante cuestión, la Dirección General de Tributos ha venido reiteradamente señalando que:

Por lo que se refiere al porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del trabajo que se satisfagan al socio hay que hacer la siguiente distinción:

- Las retribuciones correspondientes a la condición de administrador estarán sujetas al porcentaje fijo de retención del 30 por 100.

- A los rendimientos del trabajo que se perciban al margen de la condición de administrador se les aplicará el porcentaje que resulte de acuerdo con la tabla e instrucciones del artículo 46 del Reglamento del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respetándose el porcentaje mínimo del 15% si se trata de una relación laboral de carácter especial. (D.G.T. 29.06.1995).

No compartimos pues, en este caso, la opinión del centro directivo, por cuanto de una interpretación literal de las distintas resoluciones evacuadas al respecto, parece deducirse que en todo caso las retribuciones que perciban los administradores, en su condición de tales administradores, sean estos activos o pasivos, procederá aplicar el porcentaje de retención fijo del 30 por 100, conclusión esta errónea por las razones ya aducidas y a las que nos remitimos ⁶¹ ⁶².

No obstante, dicha Dirección General, en una resolución anterior a la transcrita había concretado acertadamente que:

*"el porcentaje del 30 por 100 de retención se aplicará a las retribuciones percibidas por los miembros de los Consejos de Administración de entidades jurídicas o de otros órganos de administración de las entidades que hagan sus veces, por el ejercicio de sus funciones como tales, **sin que sea aplicable a otras retribuciones que pudieran percibir por cualquier otra circunstancia**, distinta de la propia condición de administradores, que estarían sometidas al porcentaje de retención que proceda, según la naturaleza y clase de retribución obtenida, **como puede ser la que deriva del trabajo personal.** (D.G.T. 13.10.1992)."*

Tal resolución nos hace pensar, aunque mucho nos tememos que no sea así, que las resoluciones posteriores son, al respecto, genéricas, sin entrar en modo alguno en la matización que en la últimamente transcrita se efectúa.

Lo cierto es sin embargo que lo resuelto en esta última resolución se reitera en otras más de la propia Dirección General de Tributos. Así, en su resolución de fecha 10 de enero de 1992, matiza que:

⁶¹ Vid, al respecto, SERRA CALLEJO, Javier y SANCHEZ DOMINGUEZ, Miguel Angel. Op. cit. Pág.130.

⁶² Vid, al respecto, ARIAS VELASCO, José. Op. cit. Pág. II-VI-20.

Antoni Duran-Sindreu i Buxadé

A la hora de calificar la naturaleza de los rendimientos que perciben los socios resulta necesario, como cuestión previa, determinar que parte de los mismos derivan de su condición de administradores y qué parte retribuye el ejercicio de las funciones propias de la actividad que constituye el objeto social de la entidad, al objeto de calificar como rendimientos del trabajo sujetos al porcentaje de retención del 30 por 100, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45.Dos del Reglamento del impuesto, la parte de los mismos que deriven de su condición de administradores y no sean rendimientos de actividad empresarial o profesional.

En cuanto a la parte de la contraprestación destinada a retribuir el ejercicio de las funciones que constituyen el objeto de la sociedad, habrá de ser calificada fiscalmente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 24.Uno y 25.p) de la Ley del impuesto, de acuerdo con su verdadera naturaleza, al margen del régimen de Seguridad Social que les corresponde a sus perceptores.

Bien es cierto, que la claridad en el tema que nos ocupa brilla un tanto por su ausencia.

Señala, en fin, el reiterado centro directivo, en respuesta a la consulta de una persona que ostenta el cargo gratuito de administrador realizando simultáneamente para la misma las funciones propias de la actividad que constituye su objeto social, que:

En consecuencia con lo determinado en el artículo 24.Uno de la Ley del impuesto, las retribuciones que obtenga derivadas del ejercicio de las funciones propias de la actividad que constituye el objeto social de la entidad tendrán la naturaleza de rendimientos del trabajo, sometidos al porcentaje de retención resultante de la aplicación de las tablas e instrucciones vigentes en el momento del devengo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 45.Uno del Reglamento del impuesto, si son contraprestación de servicios personales y no rendimientos de actividad profesional. (D.G.T. 15.07.1993).

Visto lo anterior, creemos que el tema queda suficientemente abordado en lo que al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere.

4.3.- La retribución de los administradores en el ámbito del impuesto sobre sociedades.

Vayamos pues ahora a analizar tales retribuciones desde la óptica del Impuesto sobre Sociedades

El análisis que a los efectos del tributo de referencia vamos a realizar, lo haremos a la luz de la norma legal hoy vigente, esto es, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tal precisión resulta importante por cuanto, como se recordará, la hoy derogada normativa, y, a diferencia de la actual, contenía diversas referencias en lo que a la retribución de administradores se refiere sin perjuicio de las también

E S T U D I O S

e importantes diferencias, respecto a la normativa vigente, en cuanto a la determinación de la base imponible.

Así, por ejemplo, el art. 100.1 del reglamento del tributo de referencia establecía que “para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los ingresos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo, los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan”.

Por su parte, el art. 112.d) de dicha disposición consideraba gasto deducible en concepto de “servicios profesionales” las “cantidades en concepto de dietas y gastos de viaje satisfechas a Consejeros y Administradores legales, devengadas por su asistencia a reuniones para las que hubiesen sido debidamente convocados”.

Por último, el art. 121.d) de la norma reglamentaria consideraba así mismo deducibles las “participaciones de los Administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10 por 100 de los mismos o de los límites que legalmente se hayan establecido”, precepto este último objeto que ha sido de especial atención tanto por parte de la doctrina como de la jurisprudencia.

La Ley 43/1995 establece, sin embargo, en su art. 10.3, que “en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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”, correcciones que, en lo que aquí nos ocupa, se encuentran recogidas en su art. 14, apartados a) y e) , relativo a gastos fiscalmente no deducibles, el primero, en concepto de partidas que representen una retribución de los fondos propios, y, el segundo, en concepto de liberalidades, limitaciones, éstas, que ya venían impuestas por la Ley 61/1978.

En consecuencia, puede afirmarse que, con las limitaciones indicadas, y previo cumplimiento de lo dispuesto, en su caso, en el art. 130 de la Ley de Sociedades Anónimas, y en el artículo 66 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, las retribuciones satisfechas a administradores que actúen en su condición de tales, sean éstos activos o pasivos, serán deducibles siempre que aquéllas estén previstas en los estatutos de la sociedad. De lo contrario, no es que siendo aquéllos efectiva y contablemente gasto para la empresa no lo sea fiscalmente, que no lo son, sino, lo que es muy distinto, que al ser el cargo de administrador gratuito, las percepciones que por tal motivo se perciban carecen de la necesaria cobertura que las legitime, encontrándose pues los administradores obligados a reintegrar a la sociedad el importe de las mismas no constituyendo tampoco aquéllas constituir en ningún caso rendimiento para su percipitor.

Por su parte, cuando la retribución consista en una participación en beneficios, no existe ya, afortunadamente, limitación fiscal alguna, debiendo estarse por tanto, en tales casos, a las previsiones estatutarias que, tan solo, para los supuestos de sociedades de responsabilidad limitada, y según lo dispuesto en su propia normativa, se establece respecto a aquélla un límite del 10 por 100.

Ahora bien, ¿puede la Administración y, en particular, la inspección de los tributos, negar la deducibilidad por tal concepto cuando el porcentaje fijado en estatutos pueda parecer a aquélla excesivamente elevado?. Entiendo que no. La Administración, en nuestra opinión, no puede cuestionar la deducibilidad de una partida cuya legitimidad deriva de los propios estatutos sociales. No es aquélla, en definitiva, a quien le corresponde cuestionar tal situación.

Tampoco plantea ningún problema la deducibilidad de las dietas satisfechas a consejeros por su asistencia a reuniones del órgano colegiado en la medida que dicho sistema retributivo o cualquier otro esté expresamente previsto en los estatutos sociales.

Menos problema plantea la deducibilidad de aquellas retribuciones que aún percibiéndolas el administrador lo sean, no en su condición de tal, sino por los servicios que, al margen de la misma, pueda éste prestar a la sociedad.

Así las cosas:

a.- Las retribuciones que perciba el administrador de una sociedad, no en su condición de tal administrador, sino por el trabajo que éste preste a la sociedad por cometidos distintos a los inherentes al cargo de administrador, serán siempre gasto deducible sin limitación alguna y sin necesidad de que los estatutos de la compañía prevean nada al respecto. A tal efecto, será igualmente indiferente cual sea el régimen de afiliación a la Seguridad Social que pueda a aquél corresponderle.

En tales casos, resulta prudente que la retribución que pueda percibir por tal concepto, figure acordada por Junta General.

b.- Las retribuciones que perciba el administrador, activo o pasivo, en contraprestación a su condición de administrador, serán tan solo deducibles siempre que tal circunstancia conste en los estatutos de la sociedad en la forma prevista en nuestro ordenamiento mercantil.

En el supuesto de que el cargo de administrador sea gratuito, deberá probarse, en su caso, por parte del sujeto pasivo, que las posibles retribuciones que pueda percibir aquél lo son en concepto distinto a su condición de administrador.

Es en tal sentido posible, que el administrador perciba una retribución por cada uno de los conceptos aquí previstos. En dicho supuesto, será deducible el importe correspondiente a cada una de ellas en los términos ya expuestos.

E S T U D I O S

Lo hasta aquí expuesto, ya resultaba claro con la Ley 61/1978. Así, la Dirección General de Tributos, en consultas planteadas al respecto, había venido resolviendo en el sentido de que:

El artículo 13 de la Ley 61/1978, de fecha 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que "para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo, los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente".

Por lo tanto, las cantidades satisfechas por una sociedad a sus administradores tendrán la consideración de partida deducible en la medida en que respondan a la prestación de servicios personales para las actividades económicas productivas, comerciales o de servicios, desarrolladas por la misma y no retribuyan capitales propios aportados por los administradores en condición de socios de la entidad, con independencia del régimen de afiliación a la Seguridad Social que corresponda según las normas aplicables. En la medida en que la sociedad sea la que pague a la Seguridad Social las cuotas correspondientes al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, dichos pagos tendrán la consideración de mayor retribución de los administradores. (DGT 6.5.1994).

En idéntico sentido, por ejemplo, y, entre otras, la resolución de fecha 29 de junio de 1.995, concluía en el sentido de que:

Por lo tanto, los rendimientos del trabajo satisfechos por la entidad al socio, incluidas las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos satisfechas por la entidad, tendrán la consideración de partida deducible en la medida en que respondan a la prestación de servicios personales para las actividades económicas productivas, comerciales o de servicios desarrolladas por la misma y no retribuyan los capitales propios aportados por dicho socio, con independencia del régimen de afiliación a la Seguridad Social que corresponda según las normas aplicables.

Precisando también dicha resolución en relación a la justificación documental del gasto, que:

Respecto a los medios de prueba acreditativos de las retribuciones, no corresponde a este centro la determinación de cuál o cuáles son válidos; será la inspección de los tributos en el ejercicio de sus funciones quien determine la validez de las pruebas presentadas. Lo que sí procede señalar es la remisión que a los medios generales de prueba admitidos en derecho realiza el artículo 115 de la Ley General

Tributaria: "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contiene en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil".

Habiendo no obstante concretado en una anterior resolución de fecha 5 de mayo de 1.994 que:

*El artículo 8 del Real Decreto 2402/1985, de fecha 18 de diciembre, según la redacción dada por el Real Decreto 1624/1992, de fecha 29 de diciembre, establece que para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas cuando sean consecuencia de una entrega o servicio independiente realizado por quien no sea empresario o profesional, el destinatario, cuando sea empresario o profesional, deberá justificar aquéllas mediante documento público o privado, si se trata de la adquisición de bienes inmuebles y mediante una factura deberá ir firmada por el transmitente o prestador del bien o servicio y contendrá los datos a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de este Real Decreto, aludiendo a la contraprestación satisfecha. **En consecuencia, a efectos de su deducibilidad como gasto, será preciso como justificación documental de las retribuciones que consten, de acuerdo con lo establecido en el mencionado artículo 3 apartado 1, todos los datos identificativos de la entidad y del administrador, la adecuada descripción de la operación y su contraprestación total, el lugar y la fecha de su emisión, así como el número y en su caso serie.***

En lo que a la contabilización de dichas retribuciones se refiere, la resolución del citado centro directivo de fecha 6 de mayo de 1.994, establece:

Como requisitos de contabilización a efectos de su deducibilidad fiscal deben cumplirse: que se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y que su registro refleje adecuadamente su significación y naturaleza

Al igual que apuntamos en el apartado anterior, la Dirección General de Tributos hace igualmente referencia en sus resoluciones a los supuestos de vinculación. Así, por ejemplo, en la de fecha 21 de noviembre de 1994, señala aquélla que:

Finalmente, y por aplicación de los artículos 8 de la Ley del I.R.P.F. y 16.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, referentes a la valoración de las operaciones entre partes vinculadas, la retribución del socio no podrá exceder de la que sería acordada en condiciones normales de mercado entre partes independientes teniendo en cuenta los servicios efectivamente prestados.

Ya en relación a la nueva ley del impuesto, pero ceñida su respuesta a los supuestos de retribuciones percibidas por los administradores en su condición de tal administrador, la resolución de fecha 21 de febrero de 1996 se pronuncia en el sentido de que:

E S T U D I O S

La Ley 43/1995, de fecha 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, deroga la Ley 61/1978, siendo de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de fecha 1 de enero de 1996.

El artículo 10.3 de la citada Ley 43/1995 establece que en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha 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.

*Por otra parte, en el resultado contable deben computarse todos los gastos y remuneraciones aún cuando se calculen sobre la magnitud del beneficio, por lo que, **en la medida en que la retribución al administrador responda a la contraprestación del trabajo que éste presta a la sociedad y tenga carácter obligatorio para la sociedad en base al artículo 66 de la Ley 2/1995, de fecha 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, y dicho gasto esté contabilizado, el mismo será deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades dado que la Ley 43/1995 no contiene precepto alguno que limite la deducibilidad de este gasto.***

*Por último, caso de que el administrador tenga la condición de socio, el artículo 14 de la Ley 43/1995 establece **que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles** los que representen una retribución de los fondos propios, lo cual podrá ser de aplicación **en la medida en que la retribución pagada al administrador no corresponda a la contraprestación de los servicios realmente prestados por el mismo a la sociedad.***

Conviene ahora analizar al respecto la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Existe un importante número de resoluciones en las que, por muy diferentes motivos, todos ellos en nuestra opinión correctos, no admiten como gasto la retribución satisfecha a consejeros, sea cual fuere el concepto por la que figuran contabilizadas. Sin duda, no puede emitirse un juicio correcto de cada una de ellas sin un total conocimiento de las mismas. No obstante, nos atrevemos a hacer un breve resumen.

Así, se estima en algunos supuestos por parte del Tribunal que por las circunstancias que concurren en el caso, nos encontramos, realmente, ante una retribución al capital propio.

A título de ejemplo, la resolución de fecha 12 de diciembre de 1995 señala en su Fundamento de derecho Sexto que:

Que las cantidades abonadas en cuantía de 6.000.000.- de pesetas a cada uno de los Consejeros que ostentan la condición de accionistas, con un grado de parti-

cipación idéntico del 25 por 100 en el capital de la Sociedad, lo fueron en atención a su condición de socios, consistiendo por lo tanto en una retribución al capital propio con la intención de drenar el beneficio de la sociedad, vulnerando lo dispuesto en el artículo 125 a). del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que establece que "no tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de la base imponible: a). Las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación". Por lo tanto resulta obligado rechazar las pretensiones de la recurrente en este punto por resultar con arreglo a derecho la consideración de la Inspección de la no deducibilidad de la cantidad de 24 millones de pesetas pagada a los cuatro Consejeros-accionistas de la Entidad.

En idéntico sentido, la resolución de fecha 3 de diciembre de 1991 indica en su CONSIDERANDO 3º que:

Que en relación con la primera de las cuestiones planteadas, la partida de 10.000.000 distribuida a los tres socios en proporción a sus respectivas participaciones en el capital social, contabilizadas como remuneración a la "gerencia", en ningún modo puede ser considerada como gasto fiscalmente deducible, por cuanto resulta plenamente acreditado que se trata de una retribución que por su destino a los tres socios y proporción en que se distribuye constituye una remuneración al capital y, como tal, según dispone el artículo 14 a). de la Ley 61/1978 "no tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de los rendimientos a). las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente al capital propio cualquiera que sea su denominación..."

En similares términos, se pronuncia la resolución de fecha 19 de noviembre de 1991:

Que en relación con la primera de las cuestiones planteadas, la partida de 8.000.000.- de pesetas distribuida a los tres socios en proporción a sus respectivas participaciones en el capital social, contabilizadas como remuneración a la "Gerencia"; en ningún modo puede ser considerada como gasto fiscalmente deducible, por cuanto resulta plenamente acreditado que se trate de una retribución que por su destino a los socios y proporción en que se distribuye constituye una remuneración al capital y, como tal, según dispone el artículo 14.a) de la Ley 61/1978, "no tendrán la consideración de partidas deducibles para la determinación de los rendimientos a). Las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente al capital propio cualquiera que sea su denominación".

También, la de fecha 3 de diciembre de 1991:

Sin perjuicio de las cantidades declaradas y retenidas en concepto de dividendos, las participaciones en beneficios de que ahora se trata se hallaban dadas en proporción al capital de cada socio en la Sociedad; que si a ello se añade que no exis-

E S T U D I O S

te contrato laboral, ni alta en la Seguridad Social ni ninguna norma estatutaria de la Sociedad de retribuciones a la administración, sino simple acuerdo de la Junta formada por los tres únicos accionistas, este Tribunal llega a la conclusión de que existe mayor y mejor prueba en derecho a favor de la tesis mantenida por la Inspección que por la reclamante, que lo único que utiliza como prueba son sus propias declaraciones y resúmenes anuales, rectificadas por la Inspección; **que la participación en beneficios repartida en función del capital aportado por el accionista y abonada a éste debe de considerarse como rendimientos del capital mobiliario**, en virtud de lo preceptuado en el artículo 15 de la Ley 44/1978, reguladora del Impuesto y artículo 54 del Reglamento del mismo, el cual señala que se incluyen en el concepto de rendimiento del capital mobiliario "las participaciones en beneficios de Sociedades.... así como cualquier otra utilidad percibida de una Entidad jurídica en virtud de la condición de socio, accionista o partícipe" ... "por causa distinta de la remuneración de trabajo personal como Directores, Gestores, Consejeros o Administradores o empleados" de la Entidad jurídica, **causa que en el presente caso no resulta demostrada**, pero sí su adverso como se ha explicado; que todo ello desemboca en la conclusión de que, independientemente de la Declaración final de los socios-perceptores, las retenciones tendrían que haberse practicado adecuadamente, que no aparece relación laboral que justifique documentalmente la calificación jurídico-fiscal de las participaciones en beneficios satisfechas a los accionistas, que tal distribución se ha efectuado según aportación de esta al capital social, y que todo ello puede haber sido objeto de duda racional de interpretación jurídica que, desde el principio, ha excluido la sanción; que dicha calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es independiente, aunque vinculada al carácter de tales partidas como deducibles o no en otro concepto impositivo, como el Impuesto sobre Sociedades.

En otros casos, niega el Tribunal la deducibilidad de tales retribuciones, bien sea por no estar probado su carácter de remuneración derivada del trabajo personal, bien sea por no cumplir los requisitos previstos en la legislación fiscal y/o mercantil. Así, la resolución de fecha 20 de septiembre de 1995 señala en su Fundamento de Derecho Tercero que:

*Que en cuanto a la primera de las cuestiones planteadas, relativa a la deducibilidad de las retribuciones percibidas por el accionista único y gerente de la Sociedad, hemos de señalar: 1) que, como bien señala el Tribunal Regional en la Resolución Recurrida, **no es incompatible la condición de socio accionista con la de empleado, ya que ambos poseen personalidad jurídica distinta y diferenciada** (Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 17 de octubre de 1933); 2) que, **no obstante lo anterior, la recurrente sólo ha probado en el expediente el carácter de sueldo de parte de las cantidades percibidas por el mismo** (520.530.- pesetas), mediante la declaración TC-2 ante la Seguridad Social y declaración de retenciones -modelo 190- correspondiente al ejercicio comprobado; 3) que respecto al resto de las cantidades percibidas por el gerente y accionista de la sociedad -*

10.000.000.- pesetas- **no ha podido probarse por la recurrente su carácter de remuneración derivada de servicios personales**, porque aún cuando se aporta escritura pública modificando los Estatutos de la Sociedad y Acuerdo del Consejo de Administración de fecha 1 de julio de 1981 delegándole diversas facultades del mismo, dicho Acuerdo no establece retribución especial en su favor por tal delegación. Por todo lo anterior, es preciso mantener el criterio sustentado por el Tribunal Regional en el sentido de considerar deducibles, al amparo del artículo 13 d). de la Ley 61/1978, de fecha 27 de diciembre, las cantidades a que nos hemos referido en el apartado 2 anterior, por estar probado su carácter de remuneración derivada del trabajo personal, no pudiendo, sin embargo, considerar deducible la cantidad de 10.000.000.- pesetas a que nos hemos referido en el apartado 3, y ello por dos razones:

1) no quedando probado su carácter de remuneración derivada del trabajo o servicios personales, no puede considerarse deducible al amparo del precitado artículo 13 d). de la Ley 61/1978; y 2) **estableciendo el artículo 13 ñ). de dicha Ley que es condición para la deducibilidad de las participaciones de los administradores en el beneficio de la entidad que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y que no exceda del 10 por 100 del citado beneficio, dicha cantidad no reúne ninguna de las dos condiciones, ya que no fue fijada ni estatutariamente ni por Acuerdo de la Junta de accionistas de la sociedad con tal carácter, como quedó dicho, y, además, se trata de una cantidad aleatoria que no guarda relación alguna con los beneficios, razón por la cual debe ser considerada como retribución al capital propio sin carácter de gasto deducible** conforme lo establecido en el artículo 14 a). de la Ley 61/1978 y 125 a). de su Reglamento, debiendo desestimarse las pretensiones de la reclamante al respecto.

La resolución de fecha 20 de julio de 1994, matiza que:

Por otra parte, como señala la Inspección de Hacienda en su informe **tampoco están justificados los servicios personales de los Consejeros a la Sociedad para considerar deducibles**, tal como pretende la interesada, al amparo del artículo 111 a). del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, siendo intrascendente a efectos de la deducibilidad el hecho de haber practicado la correspondiente retención.

También, por falta de prueba, no estima deducible el Tribunal una determinada retribución en concepto de "gratificación de dirección" al señalar que:

En lo atinente a la partida de 11.250.000.- pesetas distribuida entre los tres socios a partes iguales y contabilizado como gasto con la explicación "por gratificación de dirección", no puede ser incluida como gasto fiscalmente deducible dentro del artículo 13 d). de la Ley 61/1978, por cuanto a tenor del mismo merecen tal conceptualización "Las cantidades devengadas por terceros en contrapresta-

E S T U D I O S

*ción directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente". El vocablo devengo utilizado en la disposición transcrita significa tener derecho a algo, expresión que conlleva la exigibilidad del mismo y, consecuentemente, la obligación de un tercero a hacerlo efectivo; obligación en este caso de la Sociedad que hace, que para que surta efectos frente a la Hacienda Pública ha de estar debidamente acreditada; circunstancia que no concurre en el supuesto de autos, en el que los perceptores, aparte de su condición de socios, **no han acreditado que tuvieran relación directa o indirecta con la prestación de servicios relacionados con la actividad productiva de la Sociedad**. En cuanto a su posible encuadramiento en el artículo 13 ñ). a tenor del cual serán gastos deducibles "Las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorios por precepto estatutario, o estén acordados por el órgano competente y no excedan del 10 por 100 de los mismos"; **hay que tener presente que esta participación de los Administradores en los beneficios, para que sean gasto fiscalmente deducible, lo han de ser como forma de remuneración o contraprestación a servicios personales -la participación en beneficios como retribución al capital no es deducible según el artículo 14 a)- y para ello se requieren, según el precepto transcrito, dos condiciones: que no excedan del 10 por 100 de los beneficios de la entidad y que la remuneración fuera obligatoria por precepto estatutario, o que estuviera acordada por el órgano competente**, circunstancias estas últimas que no están acreditadas en el expediente; y de ahí que no se pueda admitir tampoco como gasto fiscalmente deducible.*

Por el contrario, acepta el citado órgano administrativo la deducción de la retribución satisfecha a un socio por dirigir la ejecución de un edificio para la sociedad a que pertenece. Se trata de la resolución de fecha 3 de diciembre de 1991 que en uno de sus Fundamentos de Derecho señala:

Que en cuanto a la calificación jurídico-fiscal de los rendimientos abonados al socio-administrador, cuestión, que determina la posibilidad de retención, en las actuaciones se muestran ciertas variaciones, que comenzando con la calificación de participación en beneficios como rendimiento del capital mobiliario evoluciona hacia un concepto de renta del consejero, hasta llegar a una retribución por un servicio personal sujeto a retenciones, en sus distintas calificaciones; que el hecho en sí consiste en que el socio-administrador independientemente de su propia actividad como promotor-director de obras, dirige la ejecución de un edificio para la Sociedad a la que pertenece y por cuenta de ésta, recibiendo a cambio una retribución fijada en función del costo de obra.

Que para que aquella actividad ejecutada por el socio sea considerada profesional o empresarial sería preciso, de acuerdo con el artículo 59 del Reglamento del Impuesto, que procediera del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de

*uno solo de estos factores, pero sobre todo que "suponga por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios", requisito éste que no se deriva ni se prueba en las actuaciones, en las que más bien se deduce que el socio actuó por cuenta de la Sociedad y con los medios de ésta, no conllevando una infraestructura propia de gastos, y no deduciéndose de su diario de Contabilidad, cuya copia se adjunta en el expediente, la existencia de unos ingresos empresariales por tales hechos; que tal calificación de rentas del trabajo, como se ha dicho, es admitida por la propia sociedad en diversas instancias o escritos con la calificación a veces de "retribución de trabajos específicos" o "servicios personales"; que, por consiguiente, no hallándose probada la existencia de una actividad empresarial en la concreta dirección de obra para la Sociedad, sin perjuicio de que el socio sea titular del tributo local de la Licencia Fiscal (hoy Impuesto sobre Actividades Económicas) para el ejercicio de otras empresas propias, **la retribución de referencia ha de considerarse como un rendimiento del trabajo por cuenta ajena**, sometida a la oportuna retención según las Tablas Generales vigentes para tales tipos de rentas, de conformidad con lo definido en los artículos 38 y siguientes del Reglamento del Impuesto, de fecha 3 de agosto de 1981, en que no se exige una especial estructura de medios para la realización del servicio.*

Un grupo de resoluciones -las de fecha 22 de junio, 29 de junio y 20 de julio de 1994-, desestiman la deducción como gasto de las retribuciones satisfechas a consejeros por, como anteriormente ya se ha comentado, no cumplir ni con la legislación mercantil al respecto ni con la legislación fiscal vigente en aquel momento.

Lo curioso de dichas resoluciones que no compartimos, es el comentario que en sus Fundamentos de Derecho se hace respecto a que "las remuneraciones exceden del propio beneficio social" (?) o, que las retribuciones satisfechas "exceden, además, muy holgadamente..... el 10 por 100 de los beneficios de la entidad" (?).

Así, la resolución de fecha 29 de junio de 1.994 señala en sus CONSIDERANDOS 3º y 4º lo siguiente:

CONSIDERANDO 3º. *Que, en relación con la primera de las cuestiones planteadas, relativa a las retribuciones satisfechas por la interesada a los miembros del Consejo de Administración, hay que señalar: 1) que, según resulta del expediente, **tales retribuciones no están previstas en los Estatutos de la sociedad, así como tampoco la participación en beneficios de los Consejos**; 2) que, según queda probado también en el expediente, dichas retribuciones fueron aprobadas en los ejercicios de referencia por la Junta General Universal de socios; y 3) **que las remuneraciones del Consejo, en cada uno de los ejercicios, exceden del propio beneficio social.***

E S T U D I O S

Partiendo de los presupuestos anteriores, al examen de la cuestión requiere el previo examen de la normativa mercantil aplicable, la cual viene dada por la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951. Así, el artículo 74 de dicha Ley establece: "La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100 o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido". Por su parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de fecha 4 de noviembre de 1991, entre otras, señala que "... la Ley exige tanto la fijación de la remuneración en los estatutos como la forma en que ha de detraerse si consistiese en una participación en las ganancias". Y tanto el Alto Tribunal como la doctrina han venido corroborando la aseveración contenida en la sentencia citada, matizando que, si bien es preciso que la remuneración de los administradores conste en los Estatutos, no es necesario que precise su cuantía, sino el concepto (sueldos, dietas, gastos de representación, etc...) en que han de percibir los administradores tal remuneración. Por lo que respecta en la competencia de la Junta General Universal de accionistas para fijar la remuneración de los administradores, previa modificación de los Estatutos Sociales, es indubitable y se desprende de lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley de 1951 cuando señala: "No obstante lo dispuesto en los artículos anteriores, la Junta se entenderá convocada y quedará válidamente constituida para tratar cualquier asunto, siempre que esté presente todo el capital desembolsado y los asistentes acepten por unanimidad la celebración de la Junta". Lo que quiere decir que la Junta Universal de la sociedad, sin cumplir los requisitos en orden a convocatoria y publicidad exigibles al resto de las Juntas de la sociedad, ordinarias y extraordinarias, puede, siempre que esté presente todo el capital desembolsado y así lo acepten los accionistas, celebrarse en cualquier momento y en cualquier lugar, incluso fuera del domicilio social, y tratar de cualquier asunto, incluso de la reforma de los Estatutos de la sociedad (STS 25 abril 1983; 31 de mayo y 12 de julio de 1983; 14 de marzo de 1985 y 30 de octubre de 1985, entre otras). Por último, una vez sentada la posibilidad de que los Estatutos fijen una remuneración a los administradores y la competencia de la Junta General Universal para fijar dicha remuneración, previa reforma de los Estatutos, **es necesario tratar del "quantum" de la remuneración** y de los requisitos de publicidad de los Acuerdos Sociales. Respecto a lo primero, **hay que subrayar que, aún cuando la Ley de 1951 no fijaba un límite al mismo, el Tribunal Supremo ha venido matizando esta laguna legal en defensa de los accionistas y del propio interés social. En este sentido, la Sentencia de 1 de julio de 1963 consideró inadmisile una participación en beneficios del 33 por 100, y, desde entonces, ha venido moderando con criterios de equidad porcentajes excesivos.** Por lo que respecta a la publicidad frente a terceros..... el artículo 84 de la Ley de 1951 señalaba que: "Para llevar a cabo cualquier modificación de los estatutos ..., se requiere, bajo pena de nulidad: 2.- Que el acuerdo sea tomado por la Junta con la

conurrencia de socios y de capital previstos en el artículo 58. En todo caso, el acuerdo se hará constar en escritura pública, que se inscribirá en el Registro Mercantil". Es decir, sin que el Acuerdo de modificación de Estatutos figure en escritura pública inscrita en el Registro Mercantil será nulo frente a terceros, y en ello la Ley es taxativa. Con ello terminamos el análisis de la cuestión planteada desde perspectiva mercantil.

CONSIDERANDO 4º. Que, según resulta en el expediente, aún cuando en el caso que nos ocupa la remuneración de los administradores fue aprobada por Junta Universal, órgano competente para ello, no puede considerarse deducible, ni al amparo del artículo 13 de la Ley 61/1978, en su letra ñ), por referirse este precepto a "participación en beneficios" y no a retribuciones o remuneraciones de los administradores (**excediendo, además, muy holgadamente las cantidades percibidas por el Consejo del 10 por 100 de los beneficios de la entidad, hasta el punto de superar los propios beneficios sociales**), ni al amparo del párrafo c). de dicho artículo, en relación con el artículo 111 a). de su Reglamento, tal como pretende la interesada. Y ello por las siguientes razones: 1) **las citadas remuneraciones no aparecen contempladas en los Estatutos como forma de retribuir a los administradores de la sociedad**; 2) **aún cuando, para cada ejercicio, fueron aprobadas tales remuneraciones por Junta General Universal de accionistas, dicha Junta no acordó la modificación de Estatutos en ese sentido ni el acuerdo de modificación reúne los requisitos de publicidad exigibles a toda modificación estatutaria, según quedó dicho.** En conclusión, la Junta Universal es competente para modificar los Estatutos y establecer participación en beneficios o retribuciones para los administradores, pero la modificación de Estatutos ha de ser expresa y sostenerse a los requisitos en tal sentido de publicidad del acuerdo -escritura pública e inscripción en Registro Mercantil-, bajo pena de nulidad, garantía de los intereses de terceros (artículo 55, en relación con el artículo 84 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1954); 3) y por lo que respecta al "quantum" de tales retribuciones, que en todos los ejercicios superan el beneficio social, abiertamente inadmisibles según la Doctrina y Jurisprudencia citadas en el Considerando anterior. **Por otra parte, como señala la Inspección de Hacienda en su informe, tampoco están justificados los servicios personales de los Consejeros a la Sociedad para considerar deducibles tales retribuciones**, tal como pretende la interesada, al amparo del artículo 111 a). del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Por todas las razones anteriores, deben desestimarse las pretensiones de la recurrente, señalando que, examinado el expediente, el precepto fiscal que resulta aplicable, como bien indica el Actuario, es el artículo 14 de la Ley 61/1978 y 125 del Reglamento que consideran no deducibles "Las cantidades destinadas a retribuir directamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación".

Curiosa, por pretender justificar a posteriori lo que presuntamente no era justificable a priori, es la resolución de fecha 9 de marzo de 1993 al señalar:

E S T U D I O S

Que el artículo 13 ñ). de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades establece como condición de deducibilidad para las participaciones de los administradores en el beneficio de la Entidad: 1) que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente; y 2) que no excedan del 10 por 100 de los citados beneficios. Como ha quedado suficientemente acreditado en el expediente por la Inspección de Hacienda, ninguno de ambos requisitos se dan en el caso que nos ocupa. Pero, además, la entidad recurrente, en sus alegaciones ante este Tribunal Central no hace sino confirmar la anterior aseveración. En efecto, **se alega la existencia de una relación laboral, derivada de un contrato de "alta dirección" y carácter verbal y para corroborar esta tesis se pone de manifiesto la existencia de retenciones a Consejeros y el hecho de que sean declaradas las cantidades así percibidas en el I.R.P.F. en concepto de rendimientos de trabajo personal. Pues bien, si estas "retribuciones a Consejeros" no eran tales y eran realmente retribuciones de carácter laboral ¿por qué las retenciones efectuadas son las correspondientes a Consejeros?. Si observamos estas retenciones siempre son fijas, del 25 por 100 y en un contrato de alta dirección, sea o no verbal, las retenciones aplicables son las que derivan de la aplicación de la Tabla de retenciones vigentes y que, además, tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto retenido.**

Tampoco existen pagos a Seguridad Social ni ninguna otra de las circunstancias que son características de la relación laboral, aún cuando el contrato sea verbal. **En resumen, es claro que se trata de justificar "a posteriori" el carácter laboral de estas percepciones en la medida en que sólo así podrían ser fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.** Como además, aún siendo cantidades contabilizadas, tampoco su carácter de liberalidad o de mero reparto de beneficios (artículos 14 f).) de la Ley y 112.2 de su Reglamento y artículos 14 a) y b) de la Ley y 125 a) y b) de su Reglamento) les dá carácter de deducibles a efectos del Impuesto, debemos concluir que ninguna vía permite su consideración de deducibles, ratificando los razonamientos de la Inspección de Hacienda y confirmando el criterio del Tribunal Regional contenido en la Resolución recurrida.

Sin que esperamos sirva de precedente, la resolución de fecha 4 de abril de 1995, que no compartimos por los motivos expuestos a lo largo del presente trabajo y que damos aquí por reproducidos, incurre, creemos, en un cierto confusionismo "conceptual", confusionismo, por cierto, consecuencia, en parte, de pretender exportar al ámbito tributario "normas" propias de otras ramas del derecho. Veámoslo sin más comentario:

Que, en cuanto a la primera de las cuestiones planteadas, relativa a la deducibilidad, en concepto de "Otros gastos de personal", de los denominados por la sociedad recurrente, "Emolumentos de directivos", percibidos a finales del ejercicio considerado por los tres únicos socios de la entidad.... en su calidad de administradores de la misma, en pago de los servicios prestados a la Compañía, que la recurrente considera como propios del llamado personal de alta dirección y no co-

mo el de simples consejeros de la misma, resulta necesario realizar una precisión con carácter previo. Así, si bien el Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Ley 8/1980, de fecha 10 de marzo, excluye de su ámbito de aplicación, en su artículo 1.º 3 c). "la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero 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 sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo", y que por su parte el Texto Refundido de la Ley de la Seguridad Social, aprobado por Decreto 2065/1974, de fecha 30 de mayo, excluye expresamente de la inclusión obligatoria en el Régimen General de la Seguridad Social, en su artículo 61.2.a) "a quienes ostenten pura y simplemente cargos de Consejeros en las empresa que adopten forma jurídica de sociedad", sin embargo el mencionado Estatuto de los Trabajadores en su artículo 2.º 1.a) considera a la actividad del personal de alta dirección no incluido en el artículo

1.º 3 c), como una relación laboral, si bien de carácter especial, con una concreta regulación en el Real Decreto 1382/1985, de fecha 1 de agosto, estableciendo por su parte, el antes citado artículo 61.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, la obligatoria inclusión en el Régimen General de la Seguridad Social a los trabajadores por cuenta ajena o asimilados, añadiendo en su número 2, "que se declaran expresamente comprendidos en el número anterior: a) Los que trabajen por cuenta ajena en los cargos directos de las empresas". Consecuentemente y en base a lo anterior y **como ha interpretado la jurisprudencia del Tribunal Supremo en varias Sentencias entre las que cabe citar las de fecha 21 de enero de 1991, 27 de enero de 1992 y 22 de diciembre de 1994, la relación jurídica de los consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, está excluida del ámbito de la legislación laboral, por ser de naturaleza mercantil, a diferencia de la relación jurídica, del llamado personal de alta dirección con la empresa, que tiene indudablemente carácter laboral, si bien de carácter especial, y consecuentemente obligatoriamente sujeta al Régimen General de la Seguridad Social.**

Que, la alegación de la recurrente en el sentido de considerar que el trabajo o los servicios realizados por los socios, miembros del Consejo de Administración de la Sociedad, no teniendo la misma gerente o director general alguno, son los propios del personal de alta dirección, y por tanto tienen carácter laboral, siendo sus retribuciones gasto deducible, no puede admitirse por dos razones. La primera, la propia contradicción en las alegaciones efectuadas, dado que aunque pudiera considerarse la posible existencia de un contrato verbal de estas características, de la sociedad con los socios consejeros de la misma, ello implicaría la inclusión de los mismos en el Régimen General de la Seguridad Social a cargo de la empresa, hecho que no sólo no se demuestra, sino que se niega en el propio escrito de alegaciones ante este Tribunal en el que textualmente se manifiesta que "por otra parte al ostentar el cargo de administradores de una sociedad de ámbito

E S T U D I O S

familiar, en la que los propios administradores son accionistas de la compañía, y no existir en consecuencia la relación de dependencia, se hallan excluidos del ámbito del Régimen General de la Seguridad Social, razón por la cual no se hallaban, ni se hallan incluidos en dicho régimen". **Y la segunda y fundamental consistente en que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específica de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de consejo de administración, bien de administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la Ley y no entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, no siendo posible estimar que todo aquél que realiza funciones de dirección, gestión y representación en una empresa que revista la forma jurídica de sociedad es necesaria y únicamente trabajador de la misma sometido al Derecho laboral, como personal de alta dirección del artículo 2.º.1 a) del Estatuto de los Trabajadores. Evidentemente, como señala la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 22 de diciembre de 1994, el personal laboral de alta dirección también desarrolla esa clase de actividades, pero es obvio que las facultades para poderlas llevar a cabo las recibe, precisamente, de ese órgano de administración que es al que competen por la propia naturaleza de la institución. Pero aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza jurídica de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la entidad es marcadamente diferente; así en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajeneidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que éstos son parte integrante de la propia sociedad, es decir, de la propia persona jurídica titular de la empresa de que se trate. En consecuencia, para la concurrencia de la relación laboral de carácter especial mencionada no basta que la actividad realizada sea la propia del alto cargo, tal como la define el artículo 1º apartado dos del Real Decreto 1382/1985, de fecha 1 de agosto, sino que además la efectúa un trabajador, como el mismo precepto menciona, y no un consejero de la sociedad en el ejercicio de su cargo. En el presente caso considerado, **no pudiendo aceptarse las alegaciones de la recurrente por los motivos antes expuestos en cuanto a la consideración de "los emolumentos a directivos", como retribución a personal laboral de alta dirección no cumpliéndose, por otra parte, lo dispuesto en los artículos 13 ñ). de la Ley y 121 d). del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en cuanto a la deducibilidad de las participaciones de los Administradores en los beneficios de la Entidad, resulta obligado rechazar la pretensión de la recurrente en este punto, debiéndose considerar no deducible la partida "Emolumentos Directivos" por importe de 2.196.300.- pesetas incluida en otros gastos de personal, tal como hizo la Inspección Actuarial en la correspondiente acta.****

Y para finalizar ya nuestro cometido dos fallos de instancias superiores.

La primera, del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya de fecha 14 de junio de 1993, en la que se admite como deducible una determinada partida deducida en concepto de retribución al administrador percibida, no obstante, en condición distinta a la de tal administrador:

A este respecto consta en el Acta de la Inspección, que no es "gasto fiscalmente deducible la participación de los Administradores en los beneficios de la Entidad por no reunir el requisito exigido por el artículo 13 ñ). de la Ley 61/1978 de ser obligatoria por precepto estatutario". Y en la Resolución del Inspector Jefe consta que los "emolumentos directivos", eran, "como indican los propios recibos "en calidad de administrador general de la Compañía".

Sin embargo, en los expresados recibos literalmente se dice: "En mi calidad de administrador general y por mi dedicación a la misma durante el ejercicio" (informe ampliación del Acta), y mediante la documental practicada se ha probado que el Administrador, durante el ejercicio de referencia, realizó las tareas propias de la esfera comercial, financiera y administrativa de la empresa, lo que es coherente con el carácter familiar de la empresa, sin que los datos de que el cobro de las 310.000.- pesetas haya tenido lugar al terminar el ejercicio, y de que no se trate de una cantidad fija, desvirtúe las anteriores conclusiones sobre la naturaleza de contraprestación por servicios efectivamente prestados a la empresa, de aquella cantidad. En definitiva, esta suma debe considerarse como "gasto necesario" para la obtención de los rendimientos, y no como participación en los beneficios -lo que excluye la aplicación del artículo 13 ñ). de la Ley del Impuesto-, por lo que es deducible, debiendo, pues, prosperar este motivo del recurso.

La segunda y última, una interesante sentencia del Tribunal Supremo, cuyo ponente fue el maestro Gota Losada, enormemente ilustrativa a los efectos de referencia, amén de bien construida, que, aunque referente a una sociedad en comandita, estimamos de utilidad. Se trata de la sentencia de fecha 13 de abril de 1.996:

Primero.- Las cuestiones planteadas y que esta Sala 3ª debe dilucidar son dos: 1ª). La deducibilidad o no como gasto, a efectos de determinar la base imponible a efectos del IS, ejercicios 1978 y 1979, de la Sociedad B y Cía. Sociedad en Comandita, de las participaciones en beneficios percibidos por los dos socios colectivos, que ejercen la actividad de Agentes de Aduanas, que constituye el objeto social de dicha entidad mercantil, de acuerdo con los apartados séptimo y octavo de los pactos acordados por escritura pública de fecha 1 de octubre de 1973, formalizada por el Notario de Bilbao, D. Jesús Mª. Oficialdegui Ariz, número 4159, que dispone: "Séptimo. Los actuales socios gestores, como remuneración de sus servicios, percibirán, por mitad, el 25 por 100 de los beneficios brutos de la Compañía, debiendo ver, en todo caso, las cantidades a detraer por cada uno, no inferiores al doble del sueldo que disfrute el empleado de la sociedad que lo tenga más elevado, excluidos los Administradores a que se refiere el siguiente punto octavo". "Oc-

E S T U D I O S

tavo. Sin perjuicio de las facultades que ostentan los socios gestores, por tal cualidad, la Compañía podrá contar con los Administradores de Agencia de Aduanas que autorice la Dirección General del Ramo y que serán designados conjuntamente por los dos socios gestores"; y 2º) La existencia o no de infracción tributaria de omisión, por haberse deducido en las autoliquidaciones correspondientes (ejercicios 1978 y 1979), a efectos del IS, dichas participaciones de beneficios, en su totalidad, es decir, sin aplicar el límite máximo del 10 por 100.

Segundo.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 CCom. **corresponde la gestión y administración de B. y Cía. Sociedad en Comandita, a los socios colectivos, lo cual significa que éstos pueden realizar como consecuencia de su relación orgánica, no sólo actos jurídicos, sino también todas las operaciones propias del objeto social de la compañía; por tanto, dichos socios colectivos pueden llevar a cabo no sólo los actos fundamentales de gestión y administración, sino también la prestación a favor de B. y Cía. Sociedad en Comandita, de servicios profesionales, en este caso los de Agente de Aduanas.**

Si estos servicios estuviesen remunerados de modo fijo, con independencia de si existen o no beneficios, serían deducibles como gasto fiscal, sin aplicación del límite máximo del 10 por 100, al amparo de lo dispuesto en el artículo 14 TR del IS y demás Entidades Jurídicas, aprobado por D. 3359/1967 de fecha 23 de diciembre, respecto del ejercicio 1978, y en el artículo 13 d). Ley 61/1978 de fecha 27 de diciembre del IS, respecto del ejercicio 1979, pues en ambos textos legales, el límite del 10 por 100 sólo se refiere a los supuestos en que los consejeros, gestores o administradores son retribuidos por su trabajo, como tales, por medio de participaciones en beneficios e incluso en el TR de fecha 23 de diciembre de 1967 (art.17.22) cuando la retribución fuese mediante participaciones "en ingresos, gastos, producción o en cualquier otro concepto análogo....".

La retribución percibida por los dos socios gestores de la mercantil B. y Cía., Sociedad en Comandita, tiene una naturaleza mixta, por cuanto el ap. 7º de los Estatutos dispone que la participación en beneficios a que tiene derecho cada uno de ellos como remuneración de sus servicios, "no será inferior al doble del sueldo que disfrute el empleado de la sociedad que lo tenga más elevado", de modo que si la sociedad no tuviera beneficios, este mínimo operaría como una retribución fija y ordinaria, cuya naturaleza de gasto sería indudable.

Esta naturaleza dual de la retribución de los socios gestores se justifica por la peculiaridad del trabajo que prestan en la sociedad, pues no se limitan a la dirección y gestión de la misma, sino que son ellos los que realizan la actividad que constituye su objeto social, que es el ejercicio profesional de Agente de Aduanas, por ello es perfectamente lógico que los socios sean retribuidos mediante una participación en los beneficios, en su condición de socios, y, a la vez, como actúan y ejercen una actividad profesional, sean retribuidos sus servicios como

Antoni Durán-Sindreu i Buxade

honorarios o mediante una cantidad previamente establecida que es el caso de autos, englobada en aquella participación en beneficios, cantidad fija que recobra toda su virtualidad, en la hipótesis de inexistencia o insuficiencia de los beneficios.

El tratamiento fiscal que ha de darse a esta retribución mixta, debe seguir su doble naturaleza por ello en el caso concreto procede escindir las participaciones en beneficios percibidas por los dos socios gestores, en los ejercicios 1978 y 1979, en dos partes: una, por cuantía igual "al doble del sueldo que disfrute el empleado de la sociedad que lo tenga más elevado" que será considerada como gasto deducible, tipificada en el artículo 14 TR de fecha 23 de diciembre de 1967, respecto del ejercicio 1978, y artículo 13 d). Ley 61/1978 de fecha 27 de diciembre, respecto del ejercicio 1979, y otra, por el exceso sobre la anterior, que será considerada como pura participación en beneficios, tipificada en el artículo 17.21 TR de 1967, y en el artículo 13 ñ). Ley 61/1978, respecto de los ejercicios 1978 y 1979, respectivamente, que sí estará sometida al límite del 10 por 100, establecido y regulado en dichos preceptos.

