

S U M A R I O

PRESENTACION

9

ESTUDIOS

LA EXENCIÓN DE LA APORTACIÓN DE BIENES PRIVATIVOS
A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES EN EL ITP Y AJD.
Luis Manuel Alonso González.

17

RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS ADMINISTRADORES. ASPECTOS
TRIBUTARIOS Y COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL.
Antoni Durán-Sindreu Buxadé

31

LA ACTUALIZACION DE BALANCES DEL REAL
DECRETO-LEY 7/1996 EN LAS SOCIEDADES MERCANTILES.
Salvador Miranda Calderín

93

LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS:
ART. 23 1º Y 2º LGT.
Felipe Romero García

105

Documentos

Conclusiones del Seminario de la Universidad Internacional
Menéndez Pelayo sobre la reforma de la jurisdicción
contencioso-administrativa

141

LEGISLACIÓN

CRÓNICA LEGISLATIVA
Disposiciones fiscales aparecidas durante el período octubre-diciembre de 1.996.

149

JURISPRUDENCIA

SELECCION DE JURISPRUDENCIA

TC. Sentencia de 20-5-96. Derecho a la tutela judicial efectiva.
No es posible ejecutar una sanción sin que ésta llegue a ser firme.

161

TC. Sentencia de 16-9-96. Constitucionalidad del recargo establecido
en el art. 61.2 LGT para los ingresos realizados fuera de plazo.

164

TS. Sentencia de 3-7-96 No tendrán la consideración de retribución en especie las entregas de productos a precio rebajados que se realicen en comedores de empresa cuando su cuantía supere las 900 Ptas.	169
AN. Sentencia de 28-5-96. Posible aplicación de la exención prevista en el art. 48. 1. B 20) del TR del ITP y AJD para un negocio de "lease back" documentado en un solo contrato.	170
TSJ Cataluña. Auto de 25-11-96. Suspensión de la ejecución del acto administrativo. Daños o perjuicios a la Administración.	174
TSJ Castilla-La Mancha. Sentencia de 6-6-96. Coste real y efectivo de una construcción a efectos del ICIO.	176
TSJ Castilla-La Mancha. Sentencia de 15-7-96. Retenciones en especie. Retenciones e ingresos a cuenta.	178
TSJ La Rioja. Sentencia de 5-7-96. Comienzo del plazo de prescripción en el IMIVT.	180
TSJ La Rioja. Sentencia de 22-7-96. Afectación de los bienes y derechos objeto del IBI al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes.	183
TSJ de Madrid. Sentencia de 16-5-96. Deducción de gastos en IRPF por motivos de minusvalía.	186
TSJ de Madrid. Sentencia de 19-6-96. La construcción de un paso de carruajes queda fuera del concepto de precio público.	187
TSJ Madrid. Sentencia de 8-7-96. Permanencia en el tiempo de los pactos y acuerdos reguladores de una concesión administrativa.	188
TEAC. Resolución de 29-5-96. La notificación por edictos únicamente es válida cuando se han agotado las posibilidades de notificación personal.	190

UNIÓN EUROPEA

Jurisprudencia

STJCE de 17-10-96. Armonización de las legislaciones <i>fiscales</i> . Impuesto sobre los beneficios de las sociedades. <i>Sociedades</i> matrices y filiales.	196
STJCE de 26-9-96. Concentración de capitales. Préstamo sin intereses concedidos por una sociedad matriz a su filial. Impuesto sobre la Renta de las Sociedades.	200
STJCE de 26-9-96. IVA. Devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.	202
STJCE de 26-9-96. IVA. Empresa dedicada a la sonorización de manifestaciones artísticas o recreativas. Lugar de prestación.	204
STJCE de 26-9-96. Concepto de actividad económica. Arrendamiento de un bien corporal.	205

LA EXENCIÓN DE LA APORTACIÓN DE BIENES PRIVATIVOS A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES EN EL IMPUESTO SO- BRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Luis Manuel Alonso González

Profesor Titular de Derecho Financiero y

Tributario Universidad de Barcelona.

Miembro de la AEDAF.

1.- INTRODUCCIÓN.

Son varias las leyes tributarias que otorgan un tratamiento benigno, excepcionalmente benigno diríamos incluso, en relación a las consecuencias que en el plano fiscal dimanarían de las aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad de gananciales en el régimen económico matrimonial de sociedad de gananciales. En las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, hallamos sendas exenciones relativas a las citadas aportaciones y/o a las adjudicaciones y transmisiones que a favor de los cónyuges y en pago de las citadas aportaciones se verifiquen al disolverse la sociedad de gananciales. Nos ocuparemos luego de estos supuestos concretos. Lo que ahora conviene resaltar es que, pese a la nitidez que se emplea en tales normas para establecer la exención, se ha conocido recientemente una contestación de la Dirección General de Tributos, de 21 de marzo de 1995 ¹, en la que se concluye la inaplicabilidad en el momento presente de la exención que se contiene en el art. 45.I.B.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y cuya redacción es ésta: "*Estarán exentas: ... Las aportaciones de bienes y derechos verificados por*

¹Que puede leerse en el nº 139 de Gaceta Fiscal, correspondiente al mes de enero de 1996, en las páginas 70 a 75.

E S T U D I O S

los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”.

Sirva la actualidad de este último dato para justificar que enfoquemos este comentario primordialmente en relación al artículo transcrito, si bien resultará inevitable referirse a los preceptos que de igual signo recogen las leyes del IRPF y del Impuesto local de Plusvalía.

De todas formas, antes de penetrar en la exégesis de la mencionada exención y de proceder a valorar los criterios de la Administración, urge, con carácter previo, determinar de qué estamos hablando exactamente, o, dicho de otro modo, en qué consisten en Derecho Civil las mencionadas aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad de gananciales.

2- VÍAS QUE EL DERECHO CIVIL PREVÉ PARA EFECTUAR APORTACIONES DE BIENES PRIVATIVOS DE LOS CÓNYUGES A LA SOCIEDAD CONYUGAL.

No es fácil determinar desde un prisma civilista a qué se corresponden las aportaciones de bienes privativos a la sociedad conyugal de las que habla la norma fiscal. La dificultad radica, en esencia, en que la doctrina civil no se pone de acuerdo sobre cuáles son las vías que el Código Civil prevé para efectuar tales aportaciones.

Cabría sintetizar reduciendo a dos las posibles vías por las cuales un bien privativo, propiedad de uno de los cónyuges, pasa a integrarse en la sociedad de gananciales, en la cual participan ambos cónyuges en el sentido previsto en diversos preceptos del Código Civil ². Estas vías son, por un lado la que abre el art. 1323 al permitir la libre contratación entre cónyuges, y, por otro lado, la del art. 1355, que articula el innovador mecanismo de atribución voluntaria de ganancialidad. Pasemos a exponer de forma somera en que consiste una y otra fórmula.

2.1. El art. 1323 Cc.

Dicho precepto reza como sigue: “El marido y la mujer podrán transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos”. Evidentemente, nada obstaculiza a que por vía contractual, onerosa o lucrativa, un bien privativo de un cónyuge sea adquirido por el otro y, en consecuencia, vigente el régimen económico de la sociedad de gananciales, dicho bien adquiera el carácter de ganancial.

²Artículos 1344 a 1410 del Código Civil. El primero de ellos caracteriza la sociedad de gananciales del siguiente modo: “mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquella”.

El amplio significado del art. 1323 no es puesto en tela de juicio, pero no sucede lo mismo con el art. 1355 que provoca auténtica disensión en la doctrina en cuanto a su verdadero alcance y también en relación a su posible efecto traslativo de dominio.

2.2. El art. 1355 Cc.

El tenor del precepto es este:

“Podrán los cónyuges, de común acuerdo, atribuir la condición de gananciales a los bienes que adquieran a título oneroso durante el matrimonio, cualquiera que sea la procedencia, el precio o contraprestación y la forma y plazos en que se satisfaga.

Si la adquisición se hiciere en forma conjunta y sin atribución de cuotas, se presumirá su voluntad favorable al carácter ganancial de tales bienes”

En general, se distinguen, desde el punto de vista temporal, dos supuestos: el primero contempla la atribución de ganancialidad como coetánea a la adquisición del bien; el segundo, en cambio, parte de una adquisición previa del bien (con lo cual al ir a parar inicialmente al patrimonio de uno de los cónyuges adquiere el carácter de privativo) a la que sigue la atribución de ganancialidad al mismo.

Diversos estudiosos del régimen económico matrimonial de la sociedad de gananciales niegan que en la segunda de las hipótesis planteadas quepa la libre atribución de ganancialidad que contempla el art. 1355. Desde este punto de vista, las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales sólo podrían hacerse mediante las diversas vías que genéricamente abre el art. 1323 y nunca en función del art. 1355, pues, en dicho precepto, siempre según este tipo de razonamientos, en realidad, de lo que se habla es de bienes adquiridos por la sociedad de gananciales pero con el dinero o bienes de uno de los cónyuges. Se aprecia, entonces, simultaneidad entre la adquisición del bien y la atribución de ganancialidad.

Entre quienes así opinan encontramos a GAVIDIA SANCHEZ. Para él: “una vez adquirido el bien tiene lugar su ingreso en la sociedad conyugal y queda adscrito a una de las masas patrimoniales que la integran. Si el bien ha quedado adscrito a una masa de bienes privativos, los cónyuges pueden concluir un contrato traslativo, en el que transmitente sea el cónyuge titular y adquirente el otro o ambos, y en virtud del cual el bien pase a la masa ganancial”³.

Por su parte, MARTIN MELENDEZ, tras partir del presupuesto de que “no se trata de celebrar un contrato relativo a un bien ya perteneciente privativamente a uno de los cónyuges”, asevera lo que sigue en relación al art. 1355: “no creemos que pueda tra-

³ “La atribución voluntaria de ganancialidad”, Montecorvo, Madrid. 1986. pág. 120.

E S T U D I O S

tarse de un contrato de aportación de bienes, puesto que esto supondría, según la doctrina mayoritaria sobre el mismo, que el bien a aportar, se encontraba en un principio en el patrimonio del aportante, y se desplazó, a través del acuerdo, al patrimonio ganancial, cuando esto no es así, pues el bien nuevamente adquirido que ingresa en el patrimonio ganancial, nunca estuvo en el privativo del cónyuge del que salió la contraprestación. Sólo cabrá contrato de aportación, cuando el bien perteneciera, antes del mismo, como privativo, al cónyuge aportante ⁴, caso que nosotros hemos excluido del artículo 1355”⁵.

Subyace en estos autores la sospecha de que de admitirse la concesión de ganancialidad a bienes privativos con posterioridad a su adquisición se estaría propiciando un fraude, sobre todo al Fisco. Con toda claridad lo viene a manifestar CASTILLO TAMARIT: “no cabe duda alguna que los cónyuges pueden celebrar entre sí toda clase de contratos, pero para ello están las formas jurídicas establecidas por el legislador; por ello, si lo que quieren es vender, que acudan a una donación, y no a un subterfugio o a una vía indirecta, cual es la del artículo 1355 del Cc.”. Y continúa diciendo: “en suma, a resultados análogos al del artículo 1355 pueden los cónyuges llegar en un momento posterior a la adquisición por la vía de la contratación entre cónyuges, acudiendo para ello a los negocios jurídicos típicos, acordes con la voluntad de los mismos, y no al camino del 1355” ⁶.

A nuestro modo de ver, sin embargo, resultan más convincentes aquellas voces que se han pronunciado por la admisibilidad de la atribución de ganancialidad a posteriori de la adquisición del bien, de forma que quepa también tener en consideración esta vía como medio de proceder a aportar bienes privativos a la sociedad de gananciales cuya exención en diversos tributos, según hemos indicado, tantos recelos despierta en la Administración tributaria.

Para GIMENEZ DUART y DIEZ PICAZO esta última interpretación se puede desprender del espíritu que animó la reforma de 1981, uno de cuyos frutos es el polémico artículo 1355 ⁷. Dicha reforma, según ha resumido GAVIDIA SANCHEZ, se identifica a

⁴ Vid. también esta distinción entre “aportar” y “adquirir para” la sociedad en MENEDEZ HERNANDEZ, José: “La Ley de adecuación y el Impuesto de Operaciones Societarias”, J.M. Bosch Editor. S.A. Barcelona. 1993. pág. 66.

⁵ “La liquidación de la sociedad de gananciales”, MacGraw Hill, Madrid. 1995. Págs. 385 y 386. Para esta autora, las aportaciones a las que se refiere el art. 45.1.B.3 del Impuesto de Transmisiones no son, tampoco, las que puedan realizarse al amparo del art. 1323 sino, al contrario, las que resultan del art. 1347, 1 y 2 Cc. : los bienes que son gananciales por haber sido obtenidos por el trabajo o industria de cualquiera de los cónyuges y los frutos, rentas o intereses que produzcan tanto los bienes privativos como los gananciales.

⁶ “Aspectos parciales de la reforma del Código Civil en tema de sociedad de gananciales”, RDN, julio-diciembre, 1983, pág. 23.

⁷ El autor señala tres puntos de apoyo a su postura: -la existencia, en la actualidad, del art. 1323 que posibilita todo tipo de transmisiones entre cónyuges.

base de tres notas fundamentales: el favor *iuris* hacia la masa de gananciales; el equilibrio entre las masas patrimoniales; y la libertad entre cónyuges, uno de cuyos exponentes más elevados es el varias veces citado art. 1323.

Autores como LACRUZ BERDEJO y DIEZ PICAZO apenas se cuestionan que exista obstáculo alguno para la atribución de ganancialidad al bien con posterioridad a su adquisición. Reconoce LACRUZ que, estrictamente, el párrafo primero del art. 1355 parece referirse a la atribución de ganancialidad simultánea a la adquisición del bien. Ahora bien, acto seguido manifiesta que "también es posible por acuerdo de los esposos, conferir el carácter de bien ganancial a uno que ya era propio de uno de ellos: a reserva o no de reembolsar su importe al cónyuge aportante, presumiéndose lo primero"⁸. DIEZ PICAZO simplemente asevera que "no hay inconveniente alguno tampoco para que se produzca posteriormente (la atribución de ganancialidad), si bien en este caso lo que se hace es modificar la previa condición que los bienes adquiridos tuvieran ya"⁹.

En fin, como ya hemos señalado, nos acogemos a esta última línea interpretativa, en el bien entendido, como apuntan LACRUZ y DIEZ PICAZO, que el derecho de reembolso se presume por acción de otros preceptos del Cc.¹⁰ por más que no conste expresamente en la documentación, privada o pública, en la que pueda llegar a plasmar-

-la utilidad que dimana del art. 1355 para que un cónyuge transmita al otro la mitad de un bien propio, "pretendiendo al propio tiempo que ambas mitades queden comunicadas; de no existir el artículo que comentamos, tal negocio de comunicación germánica resultaría un tanto atípico y, por ello, de difícil acceso al Registro. De ahí que el artículo 1355 venga a completar el artículo 1323 en el aludido sentido".

-entiende que los artículos 1357.2º y 1361 juegan en la misma dirección. (GIMENEZ DUART, Tomás: "Los bienes privativos y gananciales tras la reforma de 13 de mayo de 1981", RCDI, 1982, nº 548, pág. 122).

⁸ "La diferencia entre esta aportación y una venta consistirá, entonces, en que el precio no habrá de ser cierto, es decir, valdrá la atribución a la comunidad de un objeto cuyo valor, a efectos del correspondiente reembolso, no se ha determinado. Quizás sea ésta la eficacia propia del art. 1355, pues la inclusión de un bien de los cónyuges entre los consorciables es algo que se puede hacer siempre por acuerdo de los esposos (una vez que se permite la contratación entre ellos) sin necesidad de precepto que lo especifique" (LACRUZ BERDEJO, José Luis y otros: "Elementos de Derecho Civil". T.IV. Vol.1º. Bosch, Barcelona, 3º ed. 1990. pág. 403).

⁹ DIEZ PICAZO, Luis y GULLON, Antonio: "Sistema de Derecho Civil", vol. IV. Tecnos. Madrid. 1982. pág. 228.

¹⁰ El art. 1358 ordena que "cuando conforme a este Código los bienes sean privativos o gananciales, con independencia de la procedencia del caudal con que la adquisición se realice, habrá de reembolsarse el valor satisfecho a costa, respectivamente, del caudal común o del propio, mediante el reintegro de su importe actualizado al tiempo de su liquidación".

No hay que perder de vista, de todos modos, el carácter peculiar de la sociedad de gananciales. En ella a las aportaciones que hace un cónyuge no corresponde una cuota proporcional al valor de lo aportado, una retribución palpable. Para MENENDEZ HERNANDEZ, caso de darse una aportación en el sentido que usualmente tiene este término en relación a las sociedades cabría identificar un supuesto de constitución de sociedad sujeto a operaciones societarias (Op. cit. pág. 63).

E S T U D I O S

se la atribución de ganancialidad ¹¹. Al fin y al cabo, el ejercicio del citado derecho dará lugar a las adjudicaciones y transmisiones que sean precisas en el momento de disolverse la sociedad de gananciales, las cuales, en virtud de los mismos preceptos que decretan la exención de las aportaciones de bienes privativos a dicha sociedad, también resultan exentos ¹².

2.3. En torno al carácter transmisivo de la aportación de bienes. Una nota de carácter histórico.

Nos queda un tema muy importante por dilucidar: si esta modalidad de aportación que brota del art. 1355 tiene, desde luego, efectos traslativos del dominio, si es, en definitiva, una transmisión, y, en consecuencia, nada obsta a su gravamen por los impuestos citados, especialmente, por el que nos ocupa en este artículo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Pues bien, en este punto dudamos que, en puridad, pueda identificarse en la mera aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales, según la vía del art. 1355 Cc., una auténtica transmisión. SIMON ACOSTA se ha referido a esta problemática al hilo de las exenciones que contenía el antiguo Texto Refundido de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, para el fenecido Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. El art. 352.b) de esta norma venía a declarar la exención de los incrementos de valor que se manifestaran a consecuencia de "las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal; las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes". Debe advertirse que idéntica exención se encuentra hoy en día recogida en el art. 106.1.a) de la vigente Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Luego, lo que se diga en relación al art. 352.b) es perfectamente extensible al art. 106.1.a). Y, por añadidura, determinar si las mencionadas aportaciones constituyen o no transmisión tendrá consecuencias directas, en primer lugar, para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dado que la transmisión que a éste correspondería gravar es la que genera la plusvalía que grava el tributo local, y, en segundo lugar, desde lue-

¹¹ Algún autor, sin embargo, insiste en la necesidad de hacer constar de forma expresa si se percibirá o no contraprestación al liquidarse la sociedad de gananciales (así GIMENEZ DUART, según AGUSTIN TORRES, Antonio- Carmelo: "Fiscalidad de algunas cesiones entre cónyuges. El artículo 23 de la Compilación", Revista Jurídica de Cataluña n° 4/1994. pág. 144).

¹² En tanto que, de no existir ese reembolso, por haberse renunciado al mismo, por ejemplo, la aportación, en el plano fiscal, caería dentro de la órbita del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Luis Manuel Alonso González

go, para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, orientado también a gravar dicha plusvalía ¹³.

SIMON ACOSTA empieza por discutir que deba estar exenta la aportación dado que, en efecto, si realmente no constituye una transmisión no puede estar sujeta al impuesto ni, desde luego, exenta. "Resulta discutible – señala el citado profesor- su misma naturaleza de exención, ya que para que exista acto exento es preciso que se produzca hecho imponible y éste sólo se da, en nuestro impuesto, cuando hay una transmisión de terrenos. ¿Hay transmisión cuando se aportan bienes a la sociedad conyugal, o cuando se producen adjudicaciones de los bienes aportados? Parece claro que no, pues la sociedad conyugal carece de personalidad jurídica necesaria para poder hablar de transmisión de bienes o derechos. La aportación -concluye- no es más que una puesta en común o afectación de bienes a unos fines determinados, pero no es una transmisión de bienes en sentido jurídico" ¹⁴.

Abona este razonamiento el hecho de que antes de 1975, en la Ley de Régimen Local de 1955, estos actos no se consideraran como exentos sino como no sujetos. El art. 515.2 de la referida Ley excluía de la consideración de transmisiones de dominio las aportaciones y adjudicaciones de bienes privativos en la sociedad conyugal.

Con un sentido similar, en el caso de la dote inestimada de la esposa, en la medida en que la mujer conservaba el dominio sobre los bienes integrantes de la misma por más que se aportarán a la sociedad de conyugal, tampoco cabía estimar realizada una transmisión. Y por esta razón, la Real Orden de 10 de mayo de 1923 los declaró exceptuados del arbitrio de plusvalía. Con el mismo argumento se propugnó la exclusión del gravamen del capital del marido y también de los bienes parafernales ¹⁵, y es que en esta clase de bienes, "por el hecho de entrar a formar parte de la dicha sociedad no se produce en ellos cambio alguno en cuanto a la persona que tiene su dominio, o sea al sujeto del arbitrio" ¹⁶. Falta, en estos casos, una auténtica transmisión, una transmisión perfecta, para poder aplicarse el arbitrio, "pues no puede considerarse tal su aportación a la repetida sociedad conyugal". Y aún más. Si los bienes que se reciben al disolverse

¹³ En esta última Ley no se dice nada específicamente en relación a la aportación pero sí acerca de la disolución de la sociedad de gananciales en la que se descarta expresamente que surja un incremento gravable (art. 44.4.b de la Ley 18/1991), otorgando a este supuesto un trato equiparable al de la división de cosa común.

¹⁴ SIMON ACOSTA, Eugenio: "El Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (II)", en "Manual de Derecho tributario Local", codirigido por él mismo y por José Juan FERREIRO LAPATZA. Generalitat de Catalunya, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona. 1987. pág. 413.

¹⁵ Según, SANS BUIGAS, Fernando: "El arbitrio municipal de plusvalía en el régimen económico matrimonial", Revista Moderna de Administración Local. Barcelona. Junio 1950. Pág. 172-173.

¹⁶ Ibidem, segunda parte del artículo, en los nº 471 a 473, correspondientes a julio, agosto y septiembre de 1950. págs. 192-193.

E S T U D I O S

la sociedad conyugal son los mismos que se aportaron tampoco debería apreciarse sujeción al impuesto, al no haber, de nuevo, ningún cambio de dominio ¹⁷.

Igualmente, en el ámbito del Impuesto sobre Derechos reales se sostuvo la exención de las aportaciones hechas por el marido a la sociedad conyugal y las realizadas por la mujer en calidad de dote inestimada, así como también los parafernales (Texto Refundido aprobado por Decreto de 7 de noviembre de 1947, art. 3º, nº 28 y 32, y Reglamento de 1959, aprobado por Decreto 176/1959, de 15 de enero, en sus artículos 6º y 22). La Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, por su parte, abrevió esta regulación al declarar exentas "las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de los mismos se verifiquen a su disolución y las transmisiones que, por tal causa, se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales" ¹⁸. Y, esta redacción, con algún que otro retoque, es la que ha permanecido en los Textos Refundidos de 1967, 1980 y 1993.

Evidentemente, la mayor parte de las normas citadas están pensadas para un contexto determinado, ausente de la realidad actual. En cierto modo, podría fijarse en la reforma del Cc. de 1981 la línea divisoria que, en el campo del derecho matrimonial, permite identificar los supuestos exentos antes de esa fecha en razón de la dote y otras relaciones anexas al matrimonio, mientras que con posterioridad a la misma, los únicos supuestos que caben dentro de la exención son los que pueden plantearse a partir del nuevo art. 1355 Cc. En la falta de comprensión de que el mismo beneficio fiscal puede acoger una y otra realidad civil radica la negativa de la Administración a admitir que la aportación de bienes privativos a la sociedad conyugal pueda resultar exenta en función del art. 45.I.B.3 del presente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. A continuación entraremos a discutir sobre este punto, pero, ahora, lo que interesa es dejar sentado que el legislador fiscal ha variado su actitud con el tiempo. Inicialmente veía supuestos de no sujeción y luego pasó a contemplarlos como exenciones. A nuestro modo de ver, la ausencia de transmisión efectiva, de verdadera traslación del dominio, hacía más aconsejable la primera solución. Sin embargo, como también parece reconocer implícitamente SIMON ACOSTA, el legislador fiscal manipu-

¹⁷ En el ámbito del Impuesto sobre Plusvalía la determinación de la aportación como exenta permite dar por devengado el impuesto con la consecuencia de que empieza a contarse a partir de ese momento un nuevo período de generación de la plusvalía y una expectativa de ulterior devengo. Vid. sobre estas cuestiones vid. SIMON ACOSTA, op. cit. pág. 418 y ss.; ROIG SERRANO, Miguel y RODRIGUEZ-LORAS DEALBERT, Juan: "El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la Sociedad de Gananciales: cierre del período impositivo", La Ley. T.I. 1992; y las recientes Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 12 de noviembre y 13 de diciembre de 1994 (Jurisprudencia Tributaria n' 49 y 52, de 1995, respectivamente) y de 8 de febrero de 1995 (Jurisprudencia Tributaria. T.I. 1995); y del Tribunal Supremo, de 17 de noviembre de 1992 (Gaceta Fiscal nº 107/1993).

¹⁸ Cfr. sobre esta evolución legislativa, VENTOSO ESCRIBANO, Alfonso: "Dos problemas fiscales en la liquidación de las capitulaciones matrimoniales", Hacienda Pública Española. Nº 72. 1981. págs. 156 a 158.

la la realidad sobre la que sustenta sus hechos imponibles hasta crear su realidad, *la realidad fiscal*, la cual, en este caso, se materializa, lisa y llanamente en conceptuar como transmisión sujeta, aunque exenta, una aportación de bienes que, en el campo civil, posiblemente no merecería ser considerada como transmisión.

3- LA POSTURA DE LA ADMINISTRACIÓN. COMENTARIO CRÍTICO.

Debemos empezar por subrayarse, como ya ha hecho ARIAS VELASCO ¹⁹, que no nos hallamos ante una toma de posición precipitada sino que, muy al contrario, lo extenso de la argumentación que se desarrolla a lo largo de la contestación de la Dirección General de Tributos de 21 de marzo de 1995, y, sobre todo, el carácter trabajado de los elementos que se manejan, más hacen pensar en un aviso para navegantes que en una mera respuesta a una consulta que formula una consejería del ramo de una Comunidad Autónoma ²⁰.

La citada contestación se sostiene en una interpretación sistemática que, a juicio de la Administración, parece la única correcta en orden a averiguar si la exención del art. 45.I.B.3 resulta realmente aplicable a las aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad conyugal de gananciales. Sin embargo, más parece que aquí debiera partirse del conocido aforismo "*in claris non fit interpretatio*" pues la lectura del precepto no revela problemática alguna en cuanto a su significado. El problema no está, pues, en el texto sino en el intérprete, en la Administración, que se niega a aceptar lo que tiene ante sus ojos, e, impulsada por el poso que dejaron aquellos criterios de interpretación ya periclitados como eran los de "*in dubio pro fisco*", intenta dar la vuelta al contenido del precepto al amparo de una supuesta duda surgida en relación a su interpretación, duda que, insistimos, no aparece por ningún lado.

No pretendemos ventilar esta cuestión con una descalificación general de la maniobra ejecutada por la Administración, pero lo cierto es que a través de la contestación a la consulta el centro directivo parece querer arrumbar toda la jerarquía normativa que rige en nuestro ordenamiento. Para empezar, si lo que se quería hacer era aclarar el sen-

¹⁹ "Alcance de la exención en ITP de las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal (Resolución de la DGT de 21 de marzo de 1995)", Informe 12/96, marzo 1996, de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

²⁰ Es cierto que, previamente, la Subdirección General del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Estado, en contestación de 8 de septiembre de 1992, atendiendo a una consulta de la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Asturias, se manifestó en igual sentido (vid. AGUSTIN TORRES, op. cit. pág. 145), mas igualmente debe hacerse constar que en sendas contestaciones de 6 de febrero de 1989 (Carta Tributaria nº 104) y 13 de julio de 1988 (mencionada por AGUSTIN TORRES, op. cit. pág. 146) ninguna objeción se hizo a la práctica de las polémicas aportaciones.

E S T U D I O S

tido de la norma, caso de que ésta lo requiriera, debió haberse utilizado la vía prevista en el art. 18.1 de la LGT donde se permite al Ministro de Hacienda que, mediante Orden Ministerial publicada en el Boletín Oficial del Estado, proceda a aclarar o interpretar las normas tributarias sea cual sea su rango. La vía adoptada, por el contrario, constituye un claro desafío a la jerarquía de fuentes, desafío, por lo demás, sorprendente, puesto que hace apenas sólo tres años que se refundió el Impuesto y hace poco más de uno que se dictó su reglamento de desarrollo (aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo) -destacando este último por su, a menudo, notoria intención de reformar el texto al cual sólo le corresponde desarrollar²¹-, y, ni en uno ni en otro texto hallamos huella de tendencia alguna dirigida a modificar la exención de referencia. Pues bien, si ni ley ni reglamento han tenido nada que decir al respecto ¿por qué decide la Administración pronunciarse como lo ha hecho?

Es difícil dar una respuesta cierta a este interrogante. Pero lo que sí está muy claro es que en las operaciones consistentes en hacer aportaciones de bienes privativos a la sociedad conyugal convergen una serie de exenciones, a través de los diversos impuestos que inciden en el supuesto de hecho, que perfilan una situación fiscal extremadamente benigna, hasta el extremo de que antojándose intolerable para la Administración, ésta hubiera querido dejar constancia de su oposición, tímidamente eso sí, lanzando una contundente advertencia a través de la contestación de referencia.

Pasemos, en cualquier caso, a la glosa de la citada contestación.

Lo primero que llama la atención es que se parte de que la aportación de bienes se realiza al amparo del art. 1323, ignorando por completo el art. 1355²². Esto sólo puede significar o bien que la libre atribución de ganancialidad a un bien privativo que implica este último precepto no es considerada como una transmisión gravada o bien que

²¹ Por ejemplo, en la materia en la que nos movemos nos encontramos con la siguiente previsión reglamentaria: "tampoco motivarán liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio" (art. 32.3).

²² Los antecedentes de la contestación se abren del modo siguiente: "Sobre la base de lo que dispone el artículo 1323 del Código Civil que, según su redacción actual, permite a los cónyuges transmitirse por cualquier título bienes y derechos y celebrar entre sí toda clase de contratos, se plantea en el escrito el problema de la calificación jurídico fiscal de la operación por la que un cónyuge realiza una aportación de bienes privativos suyos a la sociedad conyugal de gananciales, con el resultado de la conversión del bien aportado en bien ganancial de la sociedad, limitándose el otro cónyuge a la aceptación de la operación". De un modo similar vid. también la contestación de la Subdirección General del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos del Estado de 8 de septiembre de 1992, en AGUSTIN TORRES, op. cit. pág. 145.

se trata de un olvido. Teniendo presente el talante de la Administración nos inclinamos por dar por cierta la segunda posibilidad ²³.

A partir de aquí se propone un análisis interpretativo del conflictivo art. 45.I.B.3 ²⁴ siguiendo los criterios emanados del art. 3.1 Cc, según el cual, "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

En primer lugar, y utilizando el criterio literal, primero de los relacionados en el art. 3.1 Cc., y tras descartarse que el término "aportación" tenga que ver con las aportaciones a sociedades que puedan situarse en el ámbito de las Operaciones Societarias, se llega a la conclusión de que no "se está estableciendo una exención aplicable en todo proceso de transmisión o comunicación de bienes privativos de los cónyuges al patrimonio ganancial, cualquiera que sea el título o causa de la transmisión". ¿Por qué? Pues, porque supondría atribuir al precepto "un significado en nada acorde con su espíritu y finalidad", "siempre a juicio de este Centro". Luego, se descarta el criterio literal porque, se afirma, contrario el espíritu y finalidad de la norma. De esta manera se repudia el sentido propio de las palabras, se olvida, como dice PASTOR RIDRUEJO, que la literalidad es el criterio interpretativo primero y preeminente ²⁵ y se intentará justificar ese rechazo en una interpretación histórica de la norma.

El grueso de la contestación discurre a lo largo de una minuciosa investigación histórica del sentido del precepto. De la misma cabe destacar que el Centro reconoce que sólo estaba sujeta y no exenta en el Texto Regulador del Impuesto de 1958 la aportación de bienes dotales estimados, mientras que los no estimados, los parafernales y los propios del marido, según ya hemos destacado nosotros más arriba, estaban exentos. La reforma de 1964 elimina incluso la sujeción expresa de los primeros, aunque, en virtud de la regulación contemporánea del régimen económico matrimonial, cabía entender que sí estaban sujetos y formalmente exentos dichos bienes, en la medida en que la

²³ No obstante, más adelante se descartará, en referencia al contexto de la norma examinada, que las aportaciones del art. 45.I.B.3 sean equivalentes a las transmisiones gravadas tal y como se recogen en el artículo séptimo del Texto Refundido, lo cual resulta contradictorio con el concepto que se desprende del art. 1323 según se ha visto.

²⁴ Más bien, en realidad del art. 37.I.B.3 del Texto Refundido de 1980, cuyo redactado era idéntico al del actual 45.I.B.3.

²⁵ "...en cuanto que los demás o pueden ser innecesarios cuando éste es suficiente o confirman su resultado, o en todo caso, hay que acudir a ellos como complemento del primero cuando éste no proporcione luz suficiente acerca del sentido de la norma. En suma, el elemento gramatical es el medio de determinación de sentido de las palabras por su valor semántico general" (PASTOR RIDRUEJO, Luis: "La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil", Estudios de Derecho Tributario, IEF. Madrid. 1979. vol. I. Pág. 555).

E S T U D I O S

aportación, según también se ha indicado en el apartado anterior, no significaba transmisión ²⁶.

Así las cosas, se llega a las reformas legales de 3 de mayo de 1975 y 13 de mayo de 1981. Entre medio de ambas se promulga el Texto Refundido del Impuesto de 1980 que mantiene la exención, a juicio de la Administración porque seguía pensándose en las aportaciones que en aquel momento eran aún posibles: las de los bienes propios del marido y los dotales y parafernales de la mujer. Al desaparecer en 1981 las categorías de bienes dotales y parafernales, para el intérprete la exención deja de tener sentido y justificación. Se sostiene, desde este prisma, que en 1980 el legislador no podía tener en cuenta las aportaciones de bienes privativos a la sociedad de gananciales resultantes del art. 1355 actual ya que éste se alumbró en 1981 y, en consecuencia, la norma de 1980 seguía teniendo como punto de referencia las llamadas aportaciones de los bienes propios del marido y los dotales y parafernales.

Si esto fuera así cabría preguntarse por qué se ha mantenido la tan traída y llevada exención del art. 45.I.B.3 cuando en 1993, al dictarse el último y hoy vigente Texto Refundido del impuesto pudo eliminarse de un plumazo o al menos clarificarse, en la medida en que, como recuerda ARIAS VELASCO, la autorización para elaborar el Texto Refundido se extendía a “regularizar, aclarar y armonizar” las disposiciones legales relativas al Impuesto ²⁷.

A nuestro juicio si no se hizo fue porque no se quiso y no por olvido o descuido. Hay que pensar que, aunque la Dirección General de Tributos no lo haya hecho en este caso, encallada en la minuciosa interpretación histórica que lleva a término, el cuarto criterio de interpretación señalado en el art. 3.1 Cc. consiste en la interpretación en función de la realidad social del tiempo en que la norma ha de ser aplicada. Desde este punto de vista, se plantea una cierta disyuntiva entre primar la realidad social del tiempo de edición de la norma, en parte recogida en la interpretación histórica que se instituye como tercer criterio en el precepto del Código Civil, o la del tiempo de aplicación de la misma. Como ha indicado PASTOR RIDRUEJO, “la ley se dicta en un momento determinado y se aplica en otro; ésta es la crux hermenéutica. Cuanto más distanciados estén los dos puntos, tanto mayor es el hiato interpretativo y los problemas serán más arduos”. Partiendo de la indudable relevancia de ambos momentos, pensamos que debe prevalecer la realidad social del momento de la aplicación de la norma pues debe reconocerse a ésta una vida independiente, aunque no totalmente, de la fuente de creación ²⁸.

²⁶ Con la excepción de la dote estimada donde sí cabía identificar dicha transmisión.

²⁷ Cfr. Disposición Adicional 9 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

²⁸ Op. cit. págs. 558 y 559. En su momento VANONI defendió la necesidad de interpretar las normas tributarias mediante el método histórico-evolutivo de forma que se pudieran satisfacer las exigencias de tener en cuen-

Luis Manuel Alonso González

Pues bien, partiendo de esta premisa, en nuestra opinión el legislador ha mantenido la exención del art. 45.I.B.3, evidentemente no en atención a las aportaciones de bienes dotales inestimados, parafernales o propios del marido, sino, en base a otras y muy justificadas razones.

4- LA PROTECCIÓN DE LA FAMILIA EN LA BASE DE LA EXENCIÓN.

Al margen de que, como dijimos más arriba, es dudoso que en realidad se produzca, merced a las mencionadas aportaciones, una traslación del dominio sobre los bienes aportados, dado que fiscalmente sí parecen quedar sujetas las aportaciones efectuadas según los arts. 1323 y 1355, pensamos que el legislador ha decidido mantener la exención sobre las mismas con la finalidad básica, según resalta AGUSTIN TORRES, de "mantener el equilibrio patrimonial entre cónyuges sin coste fiscal, desgravando desplazamientos patrimoniales onerosos entre cónyuges y sociedad conyugal"²⁹.

La Administración fiscal no puede desconocer que nuestra Constitución ordena en su artículo 39 la protección de la familia. Así se ha puesto de manifiesto extensamente en la Sentencia 45/1989 del Tribunal Constitucional (Cfr. Fundamento Jurídico Séptimo) donde la vulneración de este precepto junto con la de algunos otros también capitales ha determinado la declaración de inconstitucionalidad del régimen de tributación de la unidad familiar recogido en la Ley 44/1978³⁰. Es más, el Tribunal, aún en ese contexto, ha exigido neutralidad al sistema tributario "respecto de la situación recíproca de los cónyuges" para salvaguardar el art. 39 y también el 32 del Texto constitucional. Pues bien, eso es lo que se ha hecho en la regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las normas fiscales eliminan obstáculos para las relaciones económicas entre cónyuges articulando ciertamente un trato discriminatorio con respecto a aquellos sujetos que no se encuentran atados entre sí por el vínculo matrimonial. Y aquí parece innecesario demostrar que dicha discriminación es legítima por asentarse en las características propias de los sujetos en presencia: son marido y mujer y por ello la ley fiscal respeta las decisiones que adopten en el

ta tanto la norma y su origen como la realidad del momento en que se aplica. "Por una parte, permite averiguar el valor de la norma como fenómeno histórico que se considera ya agotado con su tipificación en el texto legal. Por otra parte, permite estudiar la evolución a la que la norma se encuentra sujeta por el cambio de las necesidades sociales, en cuanto miembro vivo de ese organismo vital que es el sistema jurídico" (MARTIN QUERALT, Juan y LOZANO SERRANO, Carmelo: "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Tecnos. Madrid. 5ª ed. pág. 203).

²⁹ Pág. 148. Vid. también ARIAS VELASCO.

³⁰ Por más que el criterio de exigencia del Tribunal Constitucional respecto a dicho precepto se haya ablandado en la Sentencia 214/1994. Vid. un comentario a la misma en nuestro artículo "La constitucionalidad de las leyes de renta (y II)", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. Nº 88. 1995.

E S T U D I O S

seno del matrimonio, de la familia, acerca de un determinado modo de regir su vida económica.

A nadie se le oculta que semejantes facilidades pueden ser utilizadas como comodín en estrategias fiscales que preferimos no calificar desde el prisma de la legalidad y la ética. Pero, en todo caso, quienes a ellas acudan deberán, sin solución de continuidad, constituir y disolver la sociedad de gananciales, y/o el propio vínculo matrimonial, acontecimientos en sí nada livianos, y lo que no es de recibo es que, en prevención de tales maniobras, se pretenda cercenar desde una plataforma inadecuada, como ha hecho la Administración en la contestación que motiva este comentario, el derecho de los cónyuges a configurar sus relaciones económicas intermatrimoniales con la libertad que otorga la normativa civil.



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 numerosísimos 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.*

Antoni Durán-Sindreu i Buxade

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, Efen. *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 últimas 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, Efrén. *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.

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 derivarse***²⁵.

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 detrída 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 estatutos⁵³, 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 percipiente.

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 corresponden 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 Recurrída, **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 -*

Antoni Durán Sureda i Barade

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 indubitante 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 inadmisibles 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.



Revista
de
Doctrina
Tributaria

E S T U D I O S

LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES DEL REAL DECRETO- LEY 7/1996 EN LAS SOCIEDADES MERCANTILES¹

Salvador Miranda Calderín

Economista

Profesor de la ULPGC

Miembro de la AEDAF

1. INTRODUCCIÓN

La actualización de balances prevista en el Real Decreto-Ley 7/96 no es sólo una norma de trascendencia fiscal, ya que tiene su máxima repercusión en el ámbito mercantil. Nuestra legislación Mercantil adaptada a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de Sociedades por la Ley 19/1989 no permite las revalorizaciones voluntarias de los bienes, prevaleciendo el principio contable del precio de adquisición.

Sin embargo, para casos excepcionales, tanto el Art. 38.2 del Código de Comercio como el Art. 195.3 del TRLSA admiten la posibilidad de no aplicar dicho principio, siempre que se indique y se justifique en la memoria. Nos encontramos ante uno de estos casos excepcionales debido a la posible aplicación de una norma fiscal. Posible, en tanto en cuanto la presente actualización es voluntaria.

La gran importancia que le doy a su repercusión jurídico-económica, que prevalece, en mi criterio, sobre las repercusiones fiscales la baso en tres conceptos o grupos de ideas:

1º.- La polémica suscitada hace tiempo por la doctrina y por los profesionales de la Auditoría sobre si el principio del precio de adquisición no llega a atentar con la filosofía de la imagen fiel.

2º.- Las múltiples situaciones jurídicas que podrán resolverse como comentaremos posteriormente, en las que los responsables de la sociedad no se plantean el ahorro de impuestos sino la propia supervivencia empresarial.

¹ Trabajo presentado en el VI Día del Auditor, celebrado el 22 de noviembre de 1996.

E S T U D I O S

3º.- La minimización de los aspectos fiscales positivos de la actualización para las empresas por tres razones principales:

- la existencia tras la publicación de la ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades de los coeficientes actualizadores del costo de adquisición aplicables a las transmisiones efectuadas en el año 1996 y siguientes;
- el gravamen del 3% del saldo de la actualización;
- y el coste administrativo que puede suponer las operaciones de actualización aplicables a todos los elementos patrimoniales.

La presente Actualización de balances se encuadra dentro de la normativa aplicada en España desde 1.979, que sólo permite la actualización y no la regularización de activos ocultos.

Si la comparamos con la normativa aplicada en los distintos países de la Unión Europea nos encontramos que es una práctica poco corriente en países con inflación inferior a la nuestra y que en la década de los noventa tan solo Portugal, Grecia e Italia han aplicado normas fiscales de este tipo.

2. APLICACION DE LA ACTUALIZACIÓN A LAS SOCIEDADES

Todas las sociedades mercantiles podrán acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores. Las sujetas al Impuesto sobre Sociedades por obligación personal podrán actualizar todos los bienes con independencia de su situación o no en territorio nacional. Las entidades extranjeras sujetas al Impuesto por obligación real tendrán que operar mediante establecimiento permanente situado en España, pudiendo actualizar exclusivamente los bienes afectos a dicho establecimiento.

Mientras las sociedades sujetas por obligación personal, han de realizar la actualización sobre todos los bienes, sin embargo, la sociedad extranjera con diversidad de establecimientos permanentes podrá optar, a la vista del Art. 49 de la ley del Impuesto sobre Sociedades, por aplicar la actualización a unos establecimientos y a otros no.

Las únicas condiciones que ponen tanto el Real Decreto Ley como el proyecto de Reglamento son las derivadas de la sujeción al Impuesto sobre Sociedades y la llevanza de una contabilidad acorde al Código de Comercio. Reuniendo estos dos requisitos todas las sociedades tienen la posibilidad de actualizar sus bienes.

3. BIENES ACTUALIZABLES

Los elementos patrimoniales que pueden actualizarse han de cumplir determinadas condiciones. Las podemos agrupar para su desarrollo en genéricas y específicas.

Condiciones Genéricas.

En primer lugar vemos que los bienes patrimoniales han de figurar en el primer balance cerrado con posterioridad al 9 de Junio de 1.996 (Art. 5.3 R.D.-Ley) y por lo tanto en la contabilidad de la sociedad. Dicho de otra forma, no son actualizables los bienes ocultos. Podría plantearse si es posible actualizar bienes aflorados en contabilidad antes de la fecha señalada. Con independencia de la tributación de dicha incorporación no veo inconveniente alguno, ya que van a figurar en el primer balance cerrado y ya figuraban en la contabilidad. Sin embargo hemos de tener presente la prohibición del Art. 5.4 del R.D.-L.: "No podrán acogerse las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registradas en los libros de contabilidad...".. Prohibición que afecta al periodo 9 de Junio - 31 de Diciembre de 1.996 (o fecha de cierre), pero en mi opinión no a fechas anteriores.

En segundo lugar no es necesario que los bienes estén afectos a la realización de explotaciones económicas. Esta importante matización del último proyecto de Reglamento que conozco hace posible la actualización de los bienes de las sociedades que fiscalmente "no realizan una actividad empresarial y de todas aquellas que no intervienen en una explotación pero siempre que dichos bienes se encuentren en estado de uso y utilización y no hayan sido fiscalmente amortizados". Estas dos matizaciones del Art. 5.3 que afectan a todos los bienes, las interpreto en el sentido de que los bienes sean susceptibles de usarse en el presente o en el futuro, con independencia de que en el momento actual no se usen o utilicen, (pero, podrían usarse). La segunda especificación nos adentra en el controvertido mundo de las amortizaciones contables y fiscales, desechando la norma la depreciación económica y centrándose en la amortización fiscal: los bienes no pueden estar fiscalmente amortizados, para lo que conviene tener siempre presente la denominada amortización mínima que nos podría deparar la sorpresa de que el bien estuviese fiscalmente amortizado aunque no hubiésemos deducido todas las amortizaciones.

Finalmente, en este grupo, vemos que la actualización ha de referirse necesariamente a todos los bienes actualizables, sin que sea posible practicarla en unos y en otros no.

Condiciones Específicas.

En las condiciones específicas que han de reunir los bienes nos encontramos con las siguientes:

E S T U D I O S

1º Que han de estar comprendidos en el inmovilizado material, con las dos únicas excepciones de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, con o sin opción de compra ejercitada, (sujeta la actualización a condición resolutoria si en el futuro no se ejercitase la opción), que figurarían contablemente en el inmovilizado inmaterial; y los solares y terrenos de las empresas inmobiliarias que figuren como existencias. El proyecto de Reglamento amplía dicha posibilidad "incluso a los solares y terrenos ya incorporados a edificios construidos o en fase de construcción "

Conviene aclarar que cualquier solar o terreno que no figure como "existencias" es actualizable en tanto en cuanto forma parte del inmovilizado material.

Nos resta analizar el concepto de "empresas inmobiliarias". El proyecto de Reglamento entiende que son aquellas empresas que deben llevar su contabilidad de acuerdo con las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias (Orden de 28 de Diciembre de 1.994). Nos podríamos cuestionar qué ocurre con aquellas empresas que dedicadas principalmente a otra actividad realizan también promociones inmobiliarias y, por lo tanto, contabilizan terrenos y solares como existencias, aunque no aplican el PGC de las inmobiliarias porque su actividad es otra.

La solución la podemos encontrar en el preámbulo y en la Disp. Adicional de la Orden comentada, que reconocen la posibilidad de que una empresa realice varias actividades conjuntamente. En este caso, aplicarán las normas de adaptación correspondientes a cada actividad, aplicando las normas de valoración a los bienes que correspondan a cada una de las actividades. Vemos, pues, que no hace falta que la empresa sea inmobiliaria sino que realice actividades inmobiliarias, aunque sea secundariamente.

2º Se pueden actualizar los bienes situados en el extranjero.

3º Finalmente, el proyecto de Reglamento confirma la posibilidad de actualizar los elementos del inmovilizado material en curso, matizando positivamente el concepto antes estudiado de "bienes susceptibles de uso ".

4. OPERATORIA DE LA ACTUALIZACIÓN

Una vez estudiadas las Sociedades que pueden actualizar los bienes susceptibles de actualización nos adentramos en la compleja operativa de la misma.

Aspectos formales

Las operaciones de actualización se realizarán en el período de tiempo comprendido entre el cierre del ejercicio y la aprobación de cuentas.

Cabría preguntarse si hay que confeccionar un balance antes y otro después de la actualización para que sean aprobados por la Junta General. El tema no parece lo sufi-

Salvador Miranda Calderín

cientemente claro, pero no planteará mayores problemas una vez que se publiquen los modelos oficiales correspondientes. Mi criterio es que a la Junta General se le presentará un único balance dentro del conjunto de las cuentas anuales en donde vendrá suficientemente explicado en la memoria, la técnica y los efectos de la actualización.

Con este proceder cumplimos con los requisitos reglamentarios de que “el resultado de las operaciones de actualización se reflejará en el balance integrante de las referidas Cuentas” (Art. 3.2 proyecto), y de que “tratándose de personas jurídicas, el balance actualizado deberá ser aprobado por el órgano social competente” (Art. 3.4 proyecto); y que se entenderá por balance actualizado el balance integrante de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se cierra con posterioridad al día 9 de Junio” (Art. 5.2 proyecto).

Contablemente, las operaciones de actualización se podrán realizar en un máximo de tres meses a contar desde la fecha del cierre, aunque el R.D.-Ley amplía dicho plazo hasta el momento de la aprobación de las cuentas. Pero, mercantilmente, la aprobación de cuentas lleva su proceso y las mismas han de estar formuladas, conforme al Art. 171 del TRLSA, por los Administradores, en el plazo máximo de tres meses. Aunque a efectos fiscales se disponga de un máximo de seis meses, a efectos mercantiles dicho plazo queda reducido a la mitad.

Consecuencia inmediata del criterio seguido es que las operaciones de actualización, aunque se realicen una vez cerrado el ejercicio, se contabilizarán en los libros del ejercicio finalizado y con fecha del último día del cierre, única forma de que queden incorporadas las operaciones en “el balance integrante de las referidas Cuentas anuales”.

Formalmente, otro aspecto a tener en cuenta es que la declaración del Impuesto sobre Sociedades deberá presentarse dentro del plazo legal, pretendiendo el proyecto del Reglamento excluir de la actualización a las sociedades que incumplan, aún conociéndose el criterio de los Tribunales ante incumplimientos meramente formales.

Aplicación de coeficientes con carácter general

Los coeficientes aplicables tienen en el proyecto estudiado el carácter de máximos por lo que debemos añadir a la voluntariedad de la actualización, la posibilidad de escoger los coeficientes a aplicar. Una vez escogido un porcentaje de los coeficientes, deberá aplicarse el mismo a todos los bienes. La excepción a la regla general es sólo aplicable a determinados bienes de entes que persiguen un interés social.

El coeficiente o proporción elegida se aplicará sobre el precio de adquisición del bien en función del año de adquisición. A las mejoras y ampliaciones se les aplica el coeficiente en función del año en que se realizaron.

Esa misma proporción se aplicará a las amortizaciones deducidas fiscalmente en función del año en que se dedujeron.

E S T U D I O S

Si en el primer año al que se le puede aplicar Coeficientes (1983) los bienes tuviesen amortizaciones acumuladas, se les aplicará la proporción determinada sobre el valor del bien al 31.12. 83 y sobre su correspondiente amortización acumulada en ese momento y las deducidas con posterioridad. Nótese que a la Amortización acumulada al 31.12. 83 se le va a aplicar el coeficiente de actualización con independencia de que haya sido deducida fiscalmente o no. Sin embargo, si la amortización acumulada contabilizada fuese inferior a la que correspondería aplicando la amortización fiscal mínima, prevalecería la acumulación de esta última.

Los coeficientes podrán aplicarse elemento por elemento o por grupos homogéneos siempre que se hayan tratado así en la contabilidad.

Igual que sucede a la hora de aplicar los coeficientes de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades a los costes de los elementos transmitidos, los coeficientes de actualización han de ser ponderados a la baja por unos índices que recojan la forma de financiación de la sociedad optante a la misma.

Se podrá optar entre un coeficiente de reducción del 40% aplicable sobre el incremento del valor de los elementos patrimoniales actualizados y el de las amortizaciones correspondientes; y uno específico resultante de aplicar el Art. 7.1. b) del proyecto del Reglamento en el que no me detengo más al coincidir con el aplicable por la Ley 43/1995.

De nuevo, el procedimiento de reducción elegido se aplicará obligatoriamente a todos los bienes.

Aplicación de coeficientes en casos específicos

Las peculiaridades que podemos encontrar en ciertos bienes hacen que la aplicación de coeficientes se realice de forma distinta al tratamiento general antes expuesto.

La primera de ellas la constituyen los bienes valorados conforme a los principios y normas vigentes en el último ejercicio cerrado antes de la entrada en vigor de la Ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE (Ley 19/1989).

Según la D.T. primera del R.D. de aprobación del PGC, dicha valoración se consideraba equivalente al precio de adquisición.

Para actualizar estos bienes hemos de prescindir de tal equivalencia y recurrir a su verdadero precio de adquisición.

La segunda de ellas se refiere a los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero. A estos bienes se les aplicarán los coeficientes sobre su valor de contado inicial y sobre las cuotas correspondientes a la amortización de Capital que se han considerado deducibles fiscalmente. Entendemos que si la entidad lo que dedujo fueron las

Salvador Miranda Calderín

correspondientes amortizaciones técnicas y no las cuotas de amortización de capital, habrá de actualizar las primeras.

Una vez ejercitada la opción de compra se actualizará, también, su correspondiente amortización.

La posibilidad de actualizar se limita a la entidad arrendataria.

La tercera y última es aplicable a los bienes que han sido revalorizados con posterioridad al 31.12.83. En ellos se permite una opción para aplicar los coeficientes:

- sobre el verdadero precio y año de adquisición, o
- sobre el valor que tenían en el primer balance cerrado con posterioridad al 31.12. 83

Si se optase por la primera forma, las amortizaciones sobre las que se practicarán los coeficientes serán exclusivamente las deducibles fiscalmente que se correspondan con el precio de adquisición.

Para los bienes actualizados en operaciones de fusiones amparadas por la Ley 76/1980, el precio de adquisición será el contabilizado por la entidad adquirente, y el año aquél en que se realizó la fusión. Sin embargo, si la fusión, escisión, ... etc. se realizó al amparo de la Ley 29/1991, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición para la entidad transmitente (Recordemos que era una obligación de dicha Ley para no generar incrementos patrimoniales gravables el que la empresa adquirente valorase los bienes por el importe que tenían antes de la operación), con la opción simplificadora de aplicar el valor que tenían en el primer balance cerrado en o a partir de 31.12.83. Opción que no parece muy coherente con la propia Ley 29/1991.

Una vez aplicados los coeficientes y las reducciones a los costes del bien y a sus correspondientes amortizaciones, tendremos un nuevo valor del mismo que si lo comparamos con el valor anterior a la actualización nos determinará la plusvalía o el incremento neto del valor del elemento actualizado:

Coste del bien x coef. (1- 0'4)	Coste del bien
- Amortizaciones x coef. (1- 0'4)	- A.A.
nuevo Valor del bien	-Valor anterior

dif = PLUSVALIA

Esta plusvalía se incorporará a la contabilidad incrementando el coste del bien y abonando la cuenta de "Reserva de revalorización", que tendrá el carácter de fondos

E S T U D I O S

propios. Nótese que todos los cálculos realizados con las amortizaciones sólo sirven para codeterminar la plusvalía, pero no tendrán trascendencia alguna en la contabilidad. En el Activo del balance actualizado figurarán los costes de los bienes más la plusvalía anteriormente calculada, disminuidos por las amortizaciones acumuladas que tenían antes de la actualización:

Coste anterior del bien
+ PLUSVALIA
- Amort. Acum. anterior del bien
<u>Nuevo Valor</u>

Este nuevo valor no podrá exceder del valor de mercado de dicho bien, por lo que los cálculos hasta ahora objetivos se nos subjetivizan sin opción. La problemática que nos puede plantear esta comparación es compleja, e incluso nos puede servir de excepción al principio de que todos los bienes se han de actualizar, ya que vemos que aquellos bienes que "subjetivamente" creamos que antes de aplicar el procedimiento de actualización tienen un valor superior o igual al de mercado no son susceptibles de la misma. En la práctica, nos puede llevar a elegir los bienes que en realidad queramos actualizar, a pesar de la regla general de todos o ninguno.

Amortización de los bienes actualizados

Una vez actualizado el valor de los bienes nos encontramos que a su coste inicial le hemos añadido la denominada **PLUSVALIA MONETARIA**, pero que la Amortización Acumulada no ha sido retocada. Es decir, podemos desglosar el valor de los bienes que figura en el balance actualizado en dos conceptos: uno homogéneo que abarca el coste inicial del bien y su correspondiente amortización acumulada y otro que se corresponde con la plusvalía.

El coste inicial del bien seguirá amortizándose como se venía haciendo anteriormente y la PLUSVALIA incorporada se amortizará en los ejercicios que resten para completar la vida útil.

Exclusivo interés recaudatorio tiene la norma que señala que la amortización de la PLUSVALIA no se considerará en el cálculo del resultado para determinar el primer pago fraccionado del ejercicio 1.997.

Disponibilidad de los bienes actualizados y de la cuenta de Reservas

Los bienes actualizados siguen siendo enajenables por la sociedad, pero para respetar una de las finalidades básicas de la actualización, la de corregir los efectos de la inflación en el valor de los bienes adquiridos con anterioridad, pero nunca con una cifra resultante superior al valor de mercado, nos encontramos que si un bien actualizado se enajenase por debajo de su valor contable, presumiblemente no se ponderó con éxi-

Salvador Miranda Calderín

to su valor de mercado. Por esto, técnicamente, parece lógico que la pérdida no se considere como tal sino como una disminución de la Reserva resultante de la actualización.

Contablemente se procedería de esta forma:

Tesorería

A.A.

Reserva Actualización a Inmovilizado

y no de esta otra:

Tesorería

A.A.

Pérdidas enajenación a Inmovilizado

Podría objetarse por qué una norma fiscal nos condiciona contablemente, pero no debemos olvidarnos de que generamos dicha Reserva precisamente por los efectos de una norma fiscal, que tendríamos que cumplir en todos sus apartados y consecuencias.

Este tratamiento de las pérdidas sólo opera en el período de indisponibilidad de la Reserva. Indisponibilidad que finaliza con la comprobación y aceptación de la Administración tributaria o con el término del plazo de 3 años contados a partir de la fecha del balance actualizado.

Durante dicho plazo sólo se podrá disponer de la Reserva para el caso anteriormente señalado de sustituir a las pérdidas generadas en la enajenación de bienes actualizados.

Una vez finalizado el mismo, podrá destinarse la Reserva a la eliminación de Resultados negativos o a la Ampliación de Capital, gozando de exención en el ITP. Habrá que esperar que transcurran 10 años desde la actualización para que dicha Reserva, o el saldo restante, se considere reserva de libre disposición y por lo tanto susceptible de reparto a los socios como dividendo con todas sus consecuencias (deducción doble imposición), pero aún habrá que cumplir con otra condición: que los elementos actualizados hayan sido contablemente amortizados o transmitidos o dados de baja en contabilidad.

Nos podemos encontrar así con la situación extrema de que la Reserva generada por la actualización de un terreno, bien no amortizable, no será disponible mientras éste no se enajene.

Cualquier disposición que se haga de la Reserva contraviniendo las condiciones anteriores determinará un ingreso en la Base Imponible del Impuesto del año en que se realice, sin que se pueda compensar con bases imponibles negativas anteriores.

E S T U D I O S

Coste fiscal de la actualización

Las sociedades que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen del 3% sobre el saldo acreedor de la cuenta de Reserva de Revalorización. Dicho gravamen se devengará el día que se presente la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se actualizó y no tendrá la consideración de cuota del Impuesto ni de gasto fiscalmente deducible, pero sí de deuda tributaria.

A su pago se cargará la cuenta de Reserva de Revalorización por su importe.

El segundo proyecto de Reglamento aclara que como no se puede realizar la actualización fuera de plazos, tampoco se devengará en esos casos el gravamen único del 3% y la devolución del mismo en el caso de minoración de la cuenta de Reservas por comprobación administrativa.

Sociedades a las que les interesa actualizar

Como comenté en la introducción, la decisión de actualizar no siempre va a tener la finalidad fiscal como base. El hecho de que las amortizaciones puedan ser superiores una vez actualizados los bienes, supone como sabemos, una disminución adicional del resultado contable y de la base imponible. La segunda es siempre bien recibida pero atendiendo a los costes de la actualización. Y no me refiero exclusivamente al gravamen único del 3% , sino a los costes administrativos y a la tensión que siempre supone una comprobación administrativa.

Cuando los elementos actualizables están constituidos por vehículos y maquinaria que tienen una vida útil relativamente corta, no parece aconsejable la actualización, ya que la plusvalía monetaria será mínima y no compensará los costes del gravamen, administrativos y de comprobación. Si los vehículos / maquinarias fuesen muy antiguas el coeficiente actualizador será mayor, pero el efecto de actualizar las amortizaciones acumuladas minimizará la plusvalía. En caso contrario, la aplicación de un coeficiente pequeño apenas valdrá la pena.

Y no debemos olvidar que si bien recibida es la disminución de la Base Imponible no lo es tanto la reducción del resultado contable que significará su reequilibrio un esfuerzo adicional por parte de los Administradores.

En el caso de bienes inmuebles e instalaciones complejas con una larga vida útil sí podemos generar una importante plusvalía amortizable fiscalmente que compense los efectos negativos de la actualización, pero sobre todo, conseguimos el efecto positivo de aumentar los fondos propios. Porque es precisamente de la concepción de la Reserva de Actualización como "fondos propios" donde podemos obtener las mayores ventajas del proceso actualizador. Ventajas que obtenemos no en el ámbito fiscal sino en el mercantil.

Salvador Miranda Calderín

El catálogo de situaciones a las que podemos encontrar solución con la actualización es variado y podemos destacar las siguientes:

- La reducción obligatoria de Capital para la sociedad cuando las pérdidas hayan disminuido su haber por debajo de las dos terceras partes de la cifra de Capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio (Art. 163 TRLSA).
- Solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al Capital social (Art. 213 TRLSA).
- La sociedad anónima se disolverá por consecuencias de perdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del Capital Social, a no ser que éste se aumente o reduzca en la medida suficiente (Art. 260 TRLSA).
- En el propio acto declarará el Juez si, por ser el Activo superior o igual al pasivo, debe considerarse al suspenso en estado de insolvencia provisional o si, por ser inferior, debe conceptuársele en estado de insolvencia definitiva (Art. 8 Ley de Suspensión de Pagos de Julio de 1.922).

En todas ellas, la obtención o el aumento de los recursos propios es vital para la entidad, por lo que el Real Decreto Ley de Actualización de Balances nos brinda una magnífica oportunidad. En todas estas situaciones o posibilidad de incurrir en ellas sí aconsejo decididamente la actualización.



E S T U D I O S

LA INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: ART. 23. 1º Y 2º DE LA LGT.

Felipe Romero García

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cádiz

ARTICULO 23:

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho.

2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

SOMARIO

1- INTRODUCCIÓN.

2- BREVE REFERENCIA A LA POLEMICA DOCTRINAL SOBRE LA NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. SU INCIDENCIA EN LA HERMENÉUTICA FISCAL.

3- ART. 23.1 DE LA LGT DE 28 DE DICIEMBRE DE 1963.

4- CRITERIOS INTERPRETATIVOS APLICABLES A LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

5- VIRTUALIDAD ACTUAL DEL ART. 23.1.

6- EL ART. 23.2: UNA NORMA INÚTIL.

7- LA POTESTAD INTERPRETATIVA DEL MINISTRO DE HACIENDA.

E S T U D I O S

1.- INTRODUCCIÓN.

El precepto objeto del presente comentario abre la sección 2ª del capítulo II de la LGT, que aparece bajo la rúbrica de la **"Interpretación"**, si bien sólo el artículo 23 se refiere a esta cuestión, dedicándose los otros dos preceptos, al fraude de ley (art.24) y a la simulación (art.25).

Lo primero que debemos destacar, ante la reforma parcial de la LGT operada por la ley 25/95, es la ausencia absoluta de novedad en la materia que comentaremos art. 23, núms. 1º y 2º-. Lo único que explica la inclusión en la mencionada reforma de este artículo, es su ampliación con un nuevo número 3º, que recoge lo que, con anterioridad, aparecía en el número primero del art. 24 relativo a la analogía. Salvo esta modificación formal, el contenido, por lo demás, sigue siendo el mismo. Es más, en el proyecto remitido por el Gobierno a las Cortes ni siquiera se preveía este último retoque (el primer precepto cuya modificación se proponía en el proyecto era el 37¹). Fue una enmienda del Grupo Parlamentario Socialista (la núm. 32) la que propuso esta modificación, no contemplada en el proyecto, argumentándose en la motivación a dicha enmienda de adición que debía trasladarse el entonces núm.1º del art.24 a un nuevo apartado 3º del art.23 con objeto de dejar en aquél, únicamente, la nueva regulación del fraude de ley². En un principio, esta enmienda no fue acogida por la ponencia, apareciendo posteriormente en el dictamen de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, que incorpora, en el texto articulado que se eleva al Pleno, la modificación propuesta, quedando el art.23 en la redacción que finalmente se le dio - tres apartados, los dos primeros relativos a la interpretación y el tercero referente a la analogía-.

Lo expuesto significa que el tema de la interpretación de las normas tributarias no ha sufrido alteración alguna. Y no sólo no se ha modificado ahora, sino que tampoco fue tocado por la ley 10/85. Es decir, estamos ante un precepto cuya redacción trae su origen de la fecha de promulgación de la LGT, que como sabemos es de 1963. Dato este muy a tener en cuenta para la comprensión de su significación -al menos la que tuvo en su momento, con independencia de que luego discutamos su virtualidad actual-.

¹Este hecho fue objeto de crítica en la discusión que tuvo lugar en Comisión, poniéndose de manifiesto por parte de alguno de los intervinientes, en concreto por el representante del grupo parlamentario IU-IC, que estaba desaprovechándose la ocasión que ofrecía esta reforma para retocar artículos anteriores al 37 que habían quedado obsoletos. Un ejemplo ilustrativo de lo señalado lo constituye el art. 6 que sigue atribuyendo la potestad reglamentaria en materia tributaria al Jefe del Estado y al consejo de Ministros y al Ministro de Hacienda, cuando sabemos que, a tenor del art.97 CE, el Jefe del Estado carece de potestad reglamentaria.

²En opinión de Palao Taboada "esta justificación no es convincente, pues entre la sanción del fraude de ley y la analogía existe una estrecha relación que ahora queda rota desde el punto de vista sistemático. La cuestión no tiene, sin embargo, gran importancia". Palao Taboada, Carlos: "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II). Interpretación y aplicación de las normas tributarias". Revista de Estudios Financieros -Contabilidad y Tributación- Núm.155 (1996), pág.5.

Felipe Romero García

Posiblemente, sea este uno de esos preceptos que en una lectura apresurada de la ley no se valore en su justa medida, entre otras cosas porque parece afirmar algo evidente -y ello es cierto-; de ahí que no hayan faltado autores que lo consideren superfluo. Desde luego, si lo contemplamos, como debemos hacerlo, desde la perspectiva actual, no cabe duda que, dado el estado actual de la evolución del derecho y del derecho financiero como disciplina jurídica, no aporta nada nuevo, hasta el punto de que podría mantenerse la innecesariedad de su mantenimiento, en tanto que su supresión, como ha sido propuesta por parte de la doctrina, no alteraría para nada los criterios a seguir en la tarea interpretativa dentro del ámbito tributario. Cuestión distinta es que, como señala Cazorla Prieto³, nos planteemos el problema no desde el punto de vista de la necesidad, sino desde el plano de la conveniencia de su mantenimiento. Pero para llegar a una conclusión, en uno u otro sentido, no podemos analizar el precepto sin tener en cuenta el trasfondo que se encierra en el mismo, que nos dará las respuestas que nos ayudarán a comprender por qué el legislador de 1963 decidió introducirlo en la LGT y por que en estos términos. Sólo teniendo en cuenta los antecedentes -doctrinales y jurisprudenciales- y el contexto en el que se dictó, podremos comprender el alcance que, en su momento, tuvo este artículo.

Teniendo en cuenta los antecedentes de nuestro derecho y del derecho comparado de nuestro entorno, entenderemos por qué se calificó a este precepto como una gran novedad, no sólo en relación con las normas tributarias anteriores, sino en relación con el ordenamiento jurídico en general. Se trataba de una verdadera y efectiva novedad, en tanto que apenas existían preceptos en nuestro ordenamiento que aludiesen al tema de la interpretación -recordemos que el art.3.1 del C.c., donde se recogen los criterios hermenéuticos de general aplicación, se introdujo en el Código tras la reforma de su título preliminar operada en 1974-. De modo que, en la fecha de promulgación de la LGT el problema de la interpretación de las normas carecía, en nuestro sistema jurídico, de una regulación de carácter sistemático y general.

La ausencia de preceptos que regulasen la interpretación, como nos señala Martín Retortillo, posiblemente se debiera al mantenimiento, durante largo tiempo, de ideas surgidas en el momento de la codificación. Los códigos se consideraban cuerpos normativos perfectos -mediante los que se pretendían alcanzar una regulación definitiva y fija-, que se explicaban por si solos, que no necesitaban comentario alguno⁴.

³Cazorla Prieto, L.M: "El art.23 de la L.G.T: cauce para una interpretación normativa en el Derecho Tributario". En comentarios a la LGT y Líneas para su reforma. Vol.I. IEF. Madrid, 1991. pág., 353 y ss.

⁴"Recordaba recientemente entre nosotros el Prof. Soler -escribía el autor citado- la atmósfera mítica que rodeó a la codificación en sus primeros días y la enemiga con que se veía en aquella época cualquier tarea de comentario o interpretación de los textos, como si pudiera ser puesto en cuestión, por este procedimiento, el sacrosanto depósito de las leyes, la nueva fuente del Derecho emanada del legislador. Parece cierto que a la aparición

E S T U D I O S

Estas ideas mantenidas durante largo tiempo, quizá por la propia fuerza de la inercia, explican que Martín-Retortillo escribiera⁵, pocas fechas después de promulgarse la LGT, que la primera impresión que le causaba la lectura del art. 23.1 era la de su novedad.

Junto a su carácter novedoso, el art.23 constituyó, desde el punto de vista de la evolución del derecho tributario, un paso de gran importancia, y ello es así porque el legislador de 1963 vino a alinearse al lado de una corriente doctrinal partidaria de defender el carácter ordinario, y no excepcional o especial, de las normas tributarias.

Por ello, y como señalé, para comprender el alcance del precepto en cuestión debemos tener en cuenta las polémicas doctrinales que sobre la naturaleza de las normas tributarias ocuparon durante largo tiempo a los estudiosos del tema⁶, y que se encuentran en el trasfondo de este precepto.

2- BREVE REFERENCIA A LA POLÉMICA DOCTRINAL SOBRE LA NATURALEZA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. SU INCIDENCIA EN LA HERMENÉUTICA FISCAL.

En un primer momento, el derecho tributario fue considerado derecho singular, en cuanto atentatorio a la libertad de los ciudadanos y al derecho de propiedad. Según este punto de vista, las relaciones normales entre los ciudadanos y entre estos y sus riquezas se veían perturbadas por un elemento extraño, el impuesto, establecido por el

del primer comentario de la nueva legislación, Napoleón exclamó disgustado: «¡Mi Código está perdido!». La anécdota...importa mucho más como testimonio objetivo de una concepción jurídica de la época. Como tal, en efecto, no constituye un fenómeno aislado. Poco después de la sanción del Código Penal de Baviera (1813) se prohibió expresamente por decreto escribir comentarios del mismo y tener lecciones orales que versaran sobre aquél. Prohibiciones parecidas habían sido dadas por el emperador José II de Austria en 1786 y por Federico II....Se explica así que el Code Napoleon no se ocupara del problema de la interpretación. Se explica así, y el dato me parece del mayor interés, que la Constitución de Cádiz encomendara a las Cortes la tarea de interpretar las leyes -art.131-. Martín-Retortillo, L: "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". RDFHP, Num.54, Junio 1964, Pags.344 y 345.

⁵Martin-Retortillo Baquer, L: "La interpretación de las normas..."op. cit., pag.345.

⁶En 1886, Orlando fue el primero en negar el carácter de ley en sentido material a la ley tributaria, puesto que analizando su contenido llegaba a la conclusión de que no se trataba de una norma jurídica. Según el autor, el deber tributario deriva de otro más general: el que obliga al ciudadano a subordinarse a la autoridad del Estado. La imposición y la disposición de los tributos es por ello un acto de desarrollo de la función gubernativa y ejecutiva, pero no legislativa.

Años después, Cammeo, hace una ligera crítica de la teoría de Orlando, afirmando que las normas tributarias regulan la relación jurídico-económica entre los ciudadanos y el estado, y suponen una limitación de los derechos de la propiedad, una expropiación.

Ingresso criticará la teoría de Orlando y defenderá la ley tributaria en sentido material. Por su parte, Lolini aparece, en cambio, como el máximo defensor del carácter formal de la ley tributaria, apoyándose en su argu-

poder político. No por ello dejaba de reconocerse la necesidad de su existencia, pero el impuesto aparecía como un mal necesario. Además, el ente público - el beneficiario del impuesto- se presentaba en una situación de superioridad frente al contribuyente, encontrándose dotado de un poder coercitivo que le permitía imponer sus decisiones al ciudadano⁷.

Todo ello explica que al impuesto se le viese como un hecho singular, excepcional, y que las normas que lo regulan adquirieran ese mismo carácter frente a aquellas otras que disciplinan las relaciones entre particulares, que son relaciones entre iguales. Esta atribución de singularidad encierra una cierta valoración peyorativa, y así el derecho tributario es visto como un derecho odioso. Si el impuesto, se argumentaba, entraña una limitación del derecho a la libre iniciativa económica y un recorte a la propiedad, era coherente afirmar que la interpretación de las normas que lo regulan ha de estar presidida por un criterio apriorístico tal como **"in dubio contra fiscum"**.

Dado que las teorías que han surgido acerca de la interpretación de las normas tributarias aparecen históricamente ligadas a las posiciones adoptadas sobre la naturaleza de las mismas, aparece en aquella época la teoría de la interpretación literal o estricta, con un apoyo fundamentado casi exclusivamente en la literalidad de los textos, como derivación de la concepción peyorativa del impuesto, impidiendo toda extensión de la norma en perjuicio de los derechos económicos del ciudadano -planteamientos que han estado presentes en la jurisprudencia del T.S. hasta fechas relativamente recientes-. De igual modo surge la teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención⁸. Se trata de un planteamiento paralelo al anterior, pero de signo opuesto, en cuanto favora-

mentación en la teoría de Donati, quien distingue entre acto de la función administrativa y de la función legislativa.

Vanoni critica los argumentos de Orlando, Ingrosso, Lolini, y Donati. Entre otros instrumentos para su argumentación, se servirá de la teoría legislativa funcional de Griziotti. Vanoni - autor que va a dejar prácticamente zanjada la cuestión- afirma tajantemente que las normas tributarias son normas jurídicas. Un análisis acerca de estas polémicas se encuentra en: Lasarte Alvarez, J: "Sobre la ley tributaria (Nota a una vieja polémica)". RDFHP, N°76 (1968), págs.749 y s.s. Vid. asimismo, referencias a esta cuestión en Escribano, F: La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales. Cívitas, Madrid, 1988. Pags.120 y s.s.

⁷García Añoveros, J: "La interpretación de las leyes tributarias y los Organismos autónomos ante el impuesto". RDFHP, n°39 (1960), pág.. 709 y ss.

⁸Reflejos de esta teoría se encuentran en la jurisprudencia. Observemos, así, cómo la Sentencia de 23 de enero de 1973 (Ar.521) sigue manteniendo que: ***"También se opone a la concesión de este beneficio el conocido principio general que se contiene en el artículo 5º de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911 y reiterado constantemente por la jurisprudencia de correcta aplicación a este caso en cuanto a que las exenciones, igual que las reducciones o bonificaciones tributarias, por su carácter de excepción, sólo deben admitirse cuando se encuentren clara y expresamente consignadas en las respectivas disposiciones, sin que puedan en ningún caso interpretarse ni aplicarse de manera extensiva, deductiva ni analógicamente, sino que han de serlo en sentido absolutamente riguroso y restrictivo, principio este asimismo proclamado con referencia al Impuesto de Derechos Reales por el artículo 7º de su Reglamento al ordenar que en ningún caso ni a pretexto de ser dudosos podrán declararse exceptuados a los efectos del pago de dicho Impuesto otros actos y contratos que los taxativamente enumerados en el anterior artículo, pues las excepciones y bonificaciones tributarias o de cual-***

E S T U D I O S

ble al fisco (al entenderse que las normas que establecen exenciones son excepcionales deberán ser interpretadas con criterios restrictivos). Ambas teorías quedarían resumidas en dos aforismos: "**in dubio contra fiscum**" e "**in dubio pro fiscum**".

En el moderno derecho tributario, constituye un principio consolidado que el conjunto de normas que constituyen esta rama jurídica no tienen la consideración de normas odiosas ni son derecho excepcional, frente a un derecho común. En un Estado de Derecho, como el actual, las consideraciones que se mantenían acerca del carácter atentatorio del impuesto carecen de sentido. El pretendido carácter excepcional de las leyes tributarias desaparece completamente cuando se piensa que es el texto constitucional, primera fuente del ordenamiento jurídico, donde se recogen los principios de acuerdo con los que debe organizarse el sistema de normas tributarias (principio de legalidad, principio de capacidad contributiva, principio de justa distribución de la carga tributaria, etc.) cuyo respeto se considera necesario a la hora de formular las leyes impositivas. No puede considerarse derecho singular lo que no es más que el desarrollo de principios formulados por la norma vértice del ordenamiento. Hoy, un sistema tributario debe ser contemplado bajo una perspectiva totalmente distinta de la que reflejaba el planteamiento anterior, en cuanto que aquél se asienta sobre la base del principio de legalidad, clave de bóveda del sistema de impuestos, y el de la sujeción de la Administración a la ley. Como señala García Añoveros "en una sociedad políticamente organizada, un régimen tributario, el que sea, es connatural a la existencia misma de la sociedad. No puede sostenerse, en principio, que el sistema tributario, en cuanto tal, venga a perturbar unas relaciones primarias, naturales, preferentes. Tan naturales son las relaciones entre ciudadanos como entre ciudadanos y ente público, y dentro de las últimas las tributarias son imprescindibles... Ciertamente que el ente público está dotado de poder y puede abusar de él, pero no es menos evidente que en la medida que opere el principio de legalidad tributaria y en la medida en que la Administración actúa sujeta a la Ley, aquellas posibilidades de abuso desaparecen, y con ellas la segunda razón que permitiría afirmar la excepcionalidad del impuesto como institución. En estas condiciones, el impuesto no menoscaba la libertad del ciudadano ni su derecho de propiedad: son los propios ciudadanos quienes establecen los impuestos, mediante sus representantes (principio de autoimposición)... Por lo tanto, las leyes tributarias que establecen los impuestos no tienen carácter excepcional ni singular"⁹.

Entre las aportaciones histórico-doctrinales cabe destacar, en el ámbito de la doctrina italiana, las aportaciones de la Escuela de Pavía y, fundamentalmente de Griziotti.

quier otra clase, como es la que ahora se dilucida, serán siempre de interpretación restrictiva y rigurosa, carácter que se le dio por su inmediato antecedente legal, que fue la disposición adicional 2 de la L.H., de 16 de diciembre de 1909, y que ahora subsiste en el artículo 616 de su actual Reglamento en virtud de la condición excepcional que la misma reviste".

⁹García Añoveros, J: "La interpretación de las leyes tributarias...". Cit. Pág.704.

La primera de sus aportaciones consistió, nos dice Bayona de Perogordo y Soler Roch¹⁰, en una batalla por la normalización de las leyes tributarias en orden a la aplicación de los métodos interpretativos ordinarios. Así, a la consideración inicial del tributo como una carga que los súbditos debían soportar y cuyo exclusivo fundamento era la potestad del imperio del ente público -consideración a la que correspondía una apreciación de estas normas como limitación de derechos de la persona y, fundamentalmente, del derecho de propiedad- Griziotti y sus discípulos oponen la configuración del tributo como la obligación derivada del disfrute de unas ventajas generales o particulares que los contribuyentes perciben de la actuación del Estado, adecuándola en cada caso a la capacidad contributiva del sujeto obligado. Esta configuración del fenómeno financiero abona una evolución conducente a la normalización interpretativa. La segunda aportación de Griziotti, en opinión de los autores antes citados, consiste en la configuración de un método de interpretación funcional, basado en la consideración de que para la aplicación de un precepto legal, se debe tener en cuenta una exacta valoración de la función económica realizada por los hechos sociales a que se refiere la ley impositiva. Como rasgo más característico de la teoría de la interpretación funcional se ha señalado la especial consideración del principio de capacidad económica como criterio a tener en cuenta por el intérprete, hasta el extremo de legitimar la interpretación correctora de la ley cuando esto fuese exigido para adecuarla a los requerimientos de dicho principio.

La llamada teoría de la interpretación funcional aparece como una derivación de los planteamientos de la teoría de la interpretación económica que, tuvo especial importancia en la época anterior a la promulgación de la LGT. Esta escuela de interpretación se fundamenta en la consideración de que las normas tributarias, a diferencia de las restantes, tienen un contenido prevalentemente económico. Esta teoría tuvo su principal exponente en la doctrina alemana -que encontró su principal apoyo positivo en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 en cuyo artículo 4º se leía¹¹ **"al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias"**-. La doctrina alemana sostiene que, el método en cuestión permite, simplemente, entender que en determinadas leyes, aún cuando se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación debe hacerse atendiendo al contenido económico de las mismas, prescindiendo de la forma o ropaje jurídico. Dentro del ámbito de la interpretación, entienden que las normas tributarias deben ser interpretadas teniendo en cuenta, fundamentalmente, la realidad económica sobre la que actúan.

Aportación fundamental, donde las haya, destacada por la generalidad de la doctrina, es la de Vanoni. Suele decirse que tras la aparición de la monografía de este autor

¹⁰Bayona de Perogordo, J.J., y Sóler Roch, Mª.T. Derecho Financiero. Vol.I. Librería Compas. Alicante. 1989. 2ª Edic. Pág.345 y ss.

¹¹Dicho apartado 4º fue suprimido en 1977, aunque la doctrina alemana ha seguido sosteniendo la procedencia de la interpretación de las normas tributarias de acuerdo con criterios económicos.

E S T U D I O S

"Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias", la mayoría de los problemas que han pesado sobre la naturaleza de las normas tributarias, o quedaron definitivamente resueltos, o planteados de forma tal, que no se hizo difícil su solución posterior¹². Su trabajo constituye, como ha señalado el prof. Escribano¹³, un punto de arranque, es decir, una referencia fundamental para la definitiva carta de naturaleza jurídica u ordinaria juridicidad de la ley tributaria, constituyendo una notable aportación de Vanoni relacionar el tema de la naturaleza con el de la aplicación, cuestión sobre la que nueve años después llevará a cabo una definitiva aportación M.S.Giannini. Básicamente -nos sigue diciendo el prof. Escribano - estos hitos dejarán cerrada una cuestión de especial relevancia tanto por su significado como, por la aplicación jurisprudencial que se hará de sus ideas.

La polémica que se planteó en su momento acerca de la naturaleza de las normas tributarias, llevó aparejada la polémica acerca de los criterios interpretativos aplicables a las mismas -reflejo de ello lo constituyen las distintas teorías que acerca de la interpretación se han dado-.

Si admitimos, como debe hacerse, que las leyes tributarias no tienen ningún carácter singular o excepcional, hemos de llegar a la siguiente conclusión: no existen criterios interpretativos específicos de las leyes tributarias; no hay principios de interpretación aplicables a estas leyes que no puedan utilizarse en cualquier rama del derecho. La negativa a admitir criterios especiales de interpretación en derecho financiero es hoy ampliamente compartida. El derecho financiero no es un conjunto de normas aisladas, sino un conjunto que se funde al mismo nivel con la totalidad del ordenamiento¹⁴.

3- ART. 23.1 DE LA LGT DE 28 DE DICIEMBRE DE 1963.

En este panorama aparece la LGT, de 28 de diciembre de 1963, que supone la consagración legal de unas opiniones ya depuradas, en las que se insistía en el pleno carácter jurídico de la materia tributaria¹⁵. Como señala Pérez Royo¹⁶, a medida que el derecho tributario se fue constituyendo como disciplina estudiada con metodología estrictamente jurídica, la doctrina fue igualmente estableciendo de manera definitiva la ausencia de criterios de interpretación diferenciales respecto de los aplicados al resto del

¹² Eusebio González García, en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo I; Edersa, 1982 . pág.177 y ss.

¹³ Escribano, F: La configuración jurídica del deber... Pág. 121.

¹⁴ Ferreiro Lapatza, J.J: Curso de Derecho Financiero Español; Marcial Pons. Madrid, 1993; pág.77.

¹⁵ Pastor Ridruejo: "La interpretación tributaria ante el nuevo título preliminar del Código civil". En Estudios de Derecho Tributario. Vol.I. IEF, 1979; Pág., 543 y s.s.

¹⁶ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario (Parte General) Cívitas, Madrid, 1995. Págs.83 y ss.

ordenamiento. Esto se encuentra plenamente asumido en el momento de la preparación de la LGT y a ello corresponde la redacción del art.23. De ahí, que para su comprensión sea preciso tener en cuenta las observaciones que acabamos de realizar sobre las pretendidas especialidades de los criterios hermenéuticos en materia tributaria.

La lectura de este precepto, situados desde la perspectiva actual, puede llevar a considerarlo como superfluo e inútil, por cuanto viene a afirmar algo que parece obvio y elemental. Si la interpretación de las normas constituye una tarea jurídica, parece lógico y natural que ésta se realice con arreglo a los criterios admitidos en derecho. Esto parece indudable y evidente, y lo es, tanto en relación con las normas tributarias, como en relación con las normas que se refieren a cualquier otra rama del ordenamiento.

Pero la afirmación anterior, situados en el momento de la promulgación de la LGT¹⁷ supondría desconocer el trasfondo de la discusión doctrinal, que mencionamos anteriormente, entre criterios jurídicos y económicos, que tuvo también su reflejo en la preparación de la ley. A este respecto se ha señalado que el mencionado precepto tiene más significado por lo que no dice que por lo que dice. Tiene, pues, un sentido para cuya revelación se hace preciso echar una ojeada a los antecedentes inmediatos, fundamentalmente, al proyecto de LGT remitido a las Cortes por el Gobierno. El texto del proyecto contenía una formulación aparentemente similar a la que resultó luego, en cuanto coincidía literalmente en parte, pero su significado era totalmente distinto.

Resulta interesante detenerse en su análisis por cuanto que nos dará la clave de la regulación actual y nos permitirá comprender por qué el legislador tributario decidió introducir una norma acerca de la interpretación. Decía el proyecto: **"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran"**. Sólo la pri-

¹⁷En aquellos momentos no faltaron elogios al precepto. Tal fue el caso de Fernández Ordóñez quien hacía notar que "el tema de la interpretación de las normas tributarias -cuestión que ha vivido en España confinada en muy escasos estudios doctrinales y una fluctuante e imprecisa doctrina jurisprudencial- es acuciante tarea para el jurista. Hoy más que nunca necesita el intérprete de un hilo orientador en el alucinante laberinto de nuestra legislación tributaria. Es de agradecer por tanto que la LGT contenga tres artículos(23,24,25)bajo el rótulo de "interpretación". El elogio debe ser en un principio tanto más justificado cuanto que ni siquiera el título preliminar del C.c.dispone de normas al respecto". En su opinión el art.23.1 contenía una declaración importante, añadiendo que "la norma tributaria forma parte del ordenamiento jurídico; sus relaciones básicas, sus líneas de fuerza podrán ser políticas, sociales o económicas, pero desde el momento en que estas realidades se incorporan al mundo del derecho y se integran en una norma jurídica, es ésta última la que cuenta. Lo que el intérprete "interpreta" es una norma, no las motivaciones, finalidades, o pretextos que sin aflorar a la superficie de la norma aparecen sumergidos en la misma. Y como quiera que para interpretar las normas jurídicas, los instrumentos son jurídicos, es coherente el principio declarado por el art.23, que constituye en este aspecto una verdadera garantía frente a los llamados criterios económicos de interpretación. No se trata aquí de resucitar la vieja polémica. Se intenta solamente poner de relieve el alcance de esta formulación legal: la función de interpretar las leyes tributarias -como las demás- debe practicarse desde la plataforma jurídica, con ojo avizor a todas las realidades que condicionan la norma, pero utilizando los medios, los criterios, los instrumentos que la ciencia jurídica ha elaborado". Fernández Ordóñez, F.J.: "La interpretación de las normas tributarias". XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero, 1964, págs.201 y s.s.

E S T U D I O S

mera parte pasó a la ley, desechándose la frase "y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran". En el paso del proyecto a la ley, se fue más allá de lo que a primera vista podría parecer una mera simplificación consistente en la supresión de ciertas palabras; supuso, no sólo el abandono de una frase, sino el abandono definitivo de la idea nuclear inspiradora del proyecto en lo que al precepto comentado se refiere.

El proyecto exigía que, al interpretar las normas tributarias, se tuviese en cuenta su finalidad económica. Este es el **"quid"** de la cuestión. Al introducir dicha exigencia, el legislador estaba tomando postura -en la polémica acerca de cuál debe ser el sentido real de la interpretación de las normas tributarias- a favor de la tesis de dar entrada, específica y fundamentalmente, a los elementos económicos en la tarea interpretativa. La posición adoptada suponía una auténtica novedad caracterizada por el alejamiento de los principios ordinarios en materia de interpretación, por lo que tenía pleno sentido que se incluyera en la LGT una regulación referente a la interpretación de las normas tributarias, en tanto que pretendían introducirse particularidades en relación con los principios que rigen, en general, la interpretación de las normas.

En este sentido, se seguía a la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, en cuyo art.4º se señalaba que **"al interpretar las leyes tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la marcha de las circunstancias"**; y, en cambio, se apartaba de la línea seguida por el Texto Único Italiano de los Impuestos Directos, en el que no se contiene referencia alguna al problema de la interpretación de las normas. Esta omisión se debía a dos razones: en primer lugar, al hecho de que las normas de derecho común regulan esta cuestión, con soluciones de general aplicabilidad para todo el sistema jurídico. Es el art.12 de las Disposiciones sobre la ley en general que preceden al C.c. el que disciplina el tema -cumpliendo una función paralela a la que en nuestro ordenamiento lleva a cabo el art.3.1 C.c.-. Resulta, por tanto, que a no ser que se quieran establecer particularidades concretas respecto a las normas tributarias, no tiene sentido querer enmendar la plana a una norma que se aplica con carácter general a todo un ordenamiento jurídico. La segunda razón del silencio del Texto Único Italiano es que al momento de redactarse, la doctrina italiana estaba ya de vuelta en relación con el problema de la llamada interpretación funcional de los tributos. La opinión dominante era la de que no sólo no tenía sentido insistir específicamente en los supuestos elementos económicos a tener en cuenta a la hora de interpretar, sino que se admitía expresamente que las normas tributarias debían interpretarse con arreglo al procedimiento y a los criterios de carácter general vigentes para todas las normas¹⁸.

Pues bien, lo que acabamos de comentar respecto al derecho italiano puede ayudarnos a la hora de comprender y valorar nuestro propio derecho, pues si bien el proyecto parecía orientarse hacia la dirección apuntada en el derecho alemán, lo que fi-

¹⁸Martín-Retortillo Baquer, L: "La interpretación...". Cit. Pág.. 356 y S.S.

nalmente resultó se alinea al lado del derecho italiano. El precepto de la LGT admite, sin más, los criterios interpretativos comunes a todo el sistema jurídico: **"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho"**. Ninguna especialidad, por tanto, para interpretar las normas tributarias. Teniendo en cuenta lo que acabamos de señalar, al hablar del caso italiano, cabe preguntarse por qué se mantuvo en la LGT un precepto que tratase de la interpretación, cuando a través del mismo no pretendían introducirse particularidades en la tarea interpretativa dentro del ámbito tributario; su mantenimiento ¿no era, acaso, innecesario?. Puede ser esta la primera impresión que hoy se extraiga de su lectura; pero, situados en 1963 cabe encontrar un sentido positivo. Decir entonces que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los mismos criterios que el resto de las normas jurídicas, suponía, ni más ni menos, excluir cualquier criterio no jurídico de interpretación que pudiera aducirse - en particular los llamados criterios económicos¹⁹ -. Resulta así, que ese quedarse a mitad de camino del texto del proyecto hay que interpretarlo al final como un apartamiento decisivo y radical del texto originariamente propuesto²⁰; de ahí que se haya dicho que el proyecto contenía una formulación aparentemente muy cercana, pero muy distante en su intención; o que el art.23.1 hacía, dados su estructura y antecedentes, más de lo que aparentemente decía. Como señalara Pastor Ridruejo "a través de un precepto que parece no significar sino algo evidente, el que las normas tributarias, que son jurídicas, se consideran como tales a efectos de la interpretación, la LGT ha zanjado en nuestro ordenamiento

¹⁹El TS rechazó el criterio económico en la Sentencia de 18 de octubre de 1966 (Ar.4236), señalando que: *"En nuestro sistema jurídico no se marcó nunca al interprete este o aquel criterio de interpretación, y cuanto se ha dado en el artículo 23 de la LGT ha sido para consagrar lo que ya los juristas venían practicando, o sea, la utilización de criterios admitidos en derecho, y como el proyecto enunciase otros, las Cortes los rechazaron, como sucedió con el económico, que consagró el uso y trasvase en estos casos de los esquemas y estructuras conceptuales, del ordenamiento jurídico que los albergan, que va más allá de la especialidad de cualquier rama del Derecho y que dan más amplia visión del problema para su solución acertada"*.

Cuestión distinta es que los conceptos económicos puedan reconducirse a esquemas jurídicos; prueba de ello lo tenemos en la STS de 7 de abril de 1979 (Ar.1283): *"A los efectos de la Contribución Territorial Urbana la palabra "renta" debe entenderse en su acepción gramatical o usual y por lo tanto equivalente a la obtención de un beneficio o ingreso producido por los bienes, aunque la cantidad que se perciba sea sólo parcialmente compensadora del gasto que los establecimientos llevan consigo"*.

No obstante, pueden encontrarse en la jurisprudencia algunos supuestos en los que la tarea interpretativa ofrece atisbos de utilización de criterios económicos; tal sería el caso de la STS. de 28 de abril de 1983 (Ar.1963): *"No produzcan renta exige, como pone de relieve la Sentencia, que no produzca ingreso alguno, sin que pueda aceptarse la tesis de la apelante de que el ingreso que produce la residencia existente en el inmueble en cuestión sea inferior al pasto que origina su utilización como residencia, pues la interpretación del requisito de no producir renta se viene interpretando por esta Sala en el expresado sentido de carencia de ingresos, sin que baste que el ingreso sea inferior al pasto, pues es preciso insistir en que renta no es equivalente en el sentido empleado a beneficio o superávit del ingreso sobre el pasto, sin que quepa recoger los argumentos aducidos por la apelante, que quedan desvirtuados en la Sentencia recurrida"*.

²⁰Nuez de la Torre no concede relevancia a la comentada divergencia entre el texto del proyecto y el definitivo al considerar que "la supresión de esta frase fue debida sencillamente a considerarla superflua, pues en derecho español ha de estarse a la interpretación finalista que conduzca a los resultados más adecuados con los prin-

E S T U D I O S

un tema polémico de gran relevancia en la materia hermenéutica, como es el rechazo del criterio económico²¹.

Una última consecuencia de lo que venimos diciendo: va a suponer, en el campo tributario, un cambio de postura en relación con una serie de aforismos que se venían manteniendo. Así frente a los brocados **in dubio pro o contra fiscum**, o las corrientes que postulaban una interpretación restrictiva, estricta o exclusivamente literal de las normas tributarias, la LGT reconduce la interpretación de tales normas a la teoría general de la interpretación de las leyes²².

4- CRITERIOS INTERPRETATIVOS APLICABLES A LAS NORMAS TRIBUTARIAS.

¿Cuáles son los criterios admitidos en derecho a que se remite el art.23.1?. En el momento de la promulgación de la LGT no existía en nuestro ordenamiento una regulación positiva de los criterios hermenéuticos. Éstos, debían obtenerse por analogía de los admitidos en materia contractual y de los elaborados doctrinal y jurisprudencialmente²³.

Pero, hemos de resaltar la configuración amplia del art.23.1; esa estructura remisi-va permitirá la adaptabilidad de la interpretación de las normas tributarias a los cam-

cipios indeclinables de justicia". Nuez de la Torre, P.: "La aplicación de las normas tributarias". XII Semanas de Estudios de Derecho Financiero; IEF, Madrid, 1964; págs.151 y s.s.

²¹Pastor Ridruejo:"La interpretación tributaria...". Cit. Pág.547

²²En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 1976 (Ar.595), al disponer que **"la interpretación literal. es contraria a Derecho y al propio artículo 23 de la LGT, que precisamente obliga a interpretar las normas fiscales conforme a los criterios admisibles en Derecho". Con mayor amplitud la STS de 8 de marzo de 1973 (Ar.1054) expone "que sin duda la razón explicativa de ese aparente contrasentido entre el sentido literal de la norma y la forma en que ha sido aplicada procede fundamentalmente de haber tenido en cuenta, más que la gramaticalidad de la palabra, su espíritu informante, conforme a reiterada doctrina jurisprudencial de las Sentencias de 8 de mayo de 1951 (R.1232), 2 de enero de 1952 (R.53), 27 de junio de 1956 (R.2878), 15 de noviembre de 1966 (R.5176), entre otras muchas, puesto que como ha declarado esta misma doctrina, la interpretación de las leyes ha de hacerse captando su espíritu, que es decisivo -se dice- para la vida jurídica y, por tanto, para la resolución judicial, repudiando las sentencias de interpretación literal para que el objetivo del Derecho, que en definitiva consiste en la realización de la justicia, sea cumplido en beneficio del bien individual y colectivo, principios estos incorporados a nuestro ordenamiento jurídico por el artículo 83 de nuestra Ley Jurisdiccional -Sentencias de 5 de octubre de 1965 (R.4234), 7 de octubre y 15 de noviembre de 1966 (R.4449 y 5176), 11 de abril de 1967 (A.2162) y 25 de febrero de 1971 (R.475) -, jurisprudencia que con el mismo propósito ha apelado a la motivación y a la finalidad de la norma. Sentencia de 18 de marzo de 1961 (R. 1551) -, así como a la conexión de la misma con la institución a que corresponde la Sentencia de 22 de enero de 1969 (R.42) y con el sistema a que pertenece la Sentencia de 15 de marzo de 1969 (R. 1414) "**

²³Tras la entrada en vigor de la LGT la interpretación de las normas tributarias habrá de realizarse atendiendo a las siguientes reglas o principios:

bios que se produzcan en los criterios jurídico-interpretativos generales. La remisión, sin más, a los criterios admitidos en derecho, hará posible que las variaciones en las concepciones valorativas y en las técnicas jurídicas se apliquen de inmediato al derecho tributario. De ahí, que no pueda, por menos, que destacarse la reforma del título preliminar del C.c. operada en 1974. porque ahora contamos con un precepto que regula explícitamente la interpretación jurídica.

De ahí, que pueda afirmarse que la remisión que realizaba en 1963 la LGT a los criterios jurídicos comunes tuviese, al menos formalmente, un sentido distinto al actual.

El art.3.1 C.c. dispone que **"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"**.

Aún cuando dicho precepto no fuera, y así lo pretendió, sino una condensación de los principios hermenéuticos reconocidos hasta ese momento, tiene un valor en sí mismo. La Exposición de Motivos de la ley de Bases nos aclara el sentido de la reforma al afirmar que se pretende no alterar las directrices esenciales del código de 1889, ya completando lo que en el texto hasta ahora vigente sólo aparece bosquejado, ya acomodando éste a la doctrina más autorizada y a la jurisprudencia del TS. En suma, no se pretenden sustanciales innovaciones del sistema jurídico, sino una explicitación legal de principios latentes o ya resaltados por la jurisprudencia²⁴, y ello, a pesar de que la Ex-

a) Los principios del derecho que informan toda labor hermenéutica en el ordenamiento español.

b) Las disposiciones contenidas sobre esta materia en la LGT (Secc. II del cat. II del Tít. I)

c) Los principios generales del ordenamiento tributario -título preliminar de la LGT-. Tales principios, que por primera vez son sistemáticamente acogidos en un texto legal, son los siguientes: 1. el principio de legalidad (art.2); 2. principio de la capacidad económica (art.3); 3. principio de generalidad y equitativa distribución de las cargas tributarias (art.3); 4. Fines del impuesto: medio para recaudar ingresos públicos, instrumento de la política económica general, medio para atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales, e instrumento para proveer a la mejor distribución de la renta nacional. ¿Qué valor tienen en orden a la interpretación de la ley tributaria estos principios y finalidades?

A) Tales principios, en primer lugar, tienen como misión fundamental regular el ejercicio de la potestad tributaria emanada de la soberanía, enmarca la producción de leyes tributarias. Afectan al legislador y tienen la consideración y el rango, al menos en su aspecto material, de principios constitucionales tributarios.

B) Pero también sirven para caracterizar la fisonomía del régimen tributario español y conocer a qué pretensiones responde. En la Exposición de Motivos de la LGT se dice que tanto los principios generales de orden tributario, como los orgánicos, son de aplicación directa y ordenan con carácter básico el ejercicio de la actividad tributaria, así como la estructura y funcionamiento de la respectiva organización administrativa. En el derecho español, el impuesto obedece a aquellos principios y responde a las finalidades enunciadas, lo cual tiene importancia para la función interpretativa, en cuanto encuadra su actividad en un polígono cuyos lados son aquellas líneas directrices a que todo impuesto atiende en última instancia. Nuez de la Torre "La aplicación..." cit. Pág. 168 a 170.

²⁴ Un estudio más detenido acerca de los criterios recogidos por el Código Civil puede encontrarse en, Pastor Ridruejo: "La interpretación tributaria..". Op.cit.

E S T U D I O S

posición de Motivos del Decreto 1836/74, por el que se sanciona con fuerza de ley el texto articulado del título preliminar del C.c., destaque el valor de "nueva planta" del capítulo dedicado a la aplicación de las normas jurídicas, lo cual era cierto desde el punto de vista de la legalidad formal, por cuanto que con anterioridad no existían en nuestro derecho normas positivas que regulasen el tema de la interpretación con carácter general, pero no lo era desde el punto de vista sustantivo.

El legislador adoptó una actitud moderada en la enumeración de los criterios tras plantearse, como refleja la Exposición de Motivos, la conveniencia o no de regular explícitamente esta materia. Frente al inconveniente que suponía encorsetar al intérprete en su labor, se destaca la ventaja de la uniformidad en la aplicación de los criterios. Sopesados los pros y los contras, se decidió acoger la formulación contenida en la ley de Bases, con ligeras variaciones, constituyendo la principal novedad el acoger, como criterio de interpretación, la realidad social del tiempo en que hayan de aplicarse.

El derecho comparado nos muestra que el nuevo título preliminar adopta una posición, que si no puede calificarse de singular, al menos no es la general, ya que la mayoría de los ordenamientos optan por no constreñir al intérprete en un marco que puede resultar estrecho. Esta preocupación explica que el legislador español adoptase una postura flexible en la enumeración.

¿Qué supuso la promulgación del nuevo título preliminar en el ámbito tributario?. En primer lugar, serán aplicables en derecho tributario los criterios de interpretación literal o según el sentido propio de las palabras²⁵; el criterio sistemático y contextual²⁶; el

²⁵ El TS alude indistintamente al elemento gramatical, a la interpretación usual, o a la propia semántica de las palabras. En Sentencia de 23 de diciembre de 1982 (Ar.7016), respecto del concepto de "embalse de agua" a efectos del Impuesto sobre Radicación, se dice *"El sentido semántico que revela el Diccionario de la Real Academia se refiere a sitio o paraje cercado o cerrado y cubierto, sentido usado en el lenguaje vivo actual"*; en Sentencia de 10 de febrero de 1984 (Ar.798) se lee *"Semánticamente, el artículo 22 A.a) del texto del impuesto sobre el lujo lleva como epígrafe 'joyería, platería, bisutería y relojería', definiéndose por el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia la palabra platería en su tercera acepción como tienda en que se venden obras de plata y oro, y en su acepción segunda, como obrador en que trabaja el platero, definiciones en las que difícilmente podría estar comprendida la moneda de plata u oro, ya que ésta no se fabrica por el platero o artífice de los objetos de plata y oro con destino al adorno de la persona como las joyas o del hogar como objetos artísticos de adorno"*. Otras sentencias que admiten el elemento gramatical: Sentencias de 28 de noviembre de 1977 (Ar.4488), 24 de enero de 1979 (Ar.42), 13 de abril de 1981 (Ar.1453), 14 de marzo de 1983 (Ar.1541). En otros casos se ha rechazado este tipo de interpretación, atendiendo al caso, como ocurre en la Sentencia de 5 de noviembre de 1980 (Ar.4066), o en la de 28 de junio de 1982 (Ar.3665). En ésta última, a la hora de establecer el significado de la expresión "salto de agua" a efectos de la Contribución Territorial Urbana, nos dice en Tribunal *"Que el texto refundido regulador de la contribución urbana, al excluir de este impuesto los saltos de agua, no ha podido referirse sólo a la masa de agua caída, como en una mera interpretación gramatical podría estimarse, pues esa masa de agua no constituye ninguno de los bienes de naturaleza urbana a que el texto legal se refiere, sino que el vocablo ha de entenderse referido a los factores o elementos constructivos destinados a aprovechar la energía producida por dicha masa de agua"*.

²⁶ Se trata de una referencia muy general a los elementos sistemáticos, que llegado el caso de concretar, nos sitúa ante una doble acepción. En la primera se trata de una concordancia entre los preceptos que tratan la

de interpretación histórica y de indagación de la *mens legislatoris*, deducida de los antecedentes legislativos²⁷; el criterio teleológico o de la finalidad de la ley²⁸; y, finalmente, el criterio de la realidad social²⁹, cuya consagración expresa -como indicábamos anteriormente- representa la principal innovación de la reforma de 1974.

Se trata, pues, de los mismos criterios aplicables al resto del ordenamiento. Sin embargo, Pastor Ridruejo, ha destacado que las especiales características de índole fáctico del derecho tributario implican una cierta modulación en su aplicación. Dado que las normas de este sector jurídico suelen ser modernas, la proximidad entre los momentos de edición y aplicación de la norma conlleva que los problemas sean de menor intensidad que en otros sectores jurídicos. Se suavizan, por ello, las dificultades surgidas de la obsolescencia del lenguaje o la divergencia entre los trasfondos sociales de las dos fases. En cambio, tendrán especial relevancia los criterios sistemáticos y literales, por la

misma materia. Incluso en ocasiones se denomina contexto a esta proximidad de tratamiento de un tema. Sin embargo el TS ha hecho un ambicioso planteamiento atribuyendo al criterio sistemático un valor de una gran transcendencia, por entender que se refiere al sentido general de Derecho o al ordenamiento jurídico como un todo orgánico (Transcribo el parecer de Martínez Lafuente, A., en *Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*, Derecho Tributario, Cívitas, Madrid, 1985).

Al elemento sistemático se ha referido la STS de 15 de febrero de 1983 (Art.840), al indicar: ***"Todo grupo normativo que se aplique a negocios o hechos jurídicos con la misma finalidad actúa como conjunto orgánico con tendencia armonizadora, de forma que si constituye un sistema regulador de impuestos especiales relacionados con otro general habrá una interconexión entre ellos"***.

²⁷ El elemento histórico comporta que muchas instituciones jurídicas han sido modeladas por la Historia y su formulación vigente representa una continuidad espiritual; el resultado de una larga evolución, de la que no pueden desprenderse. Y todas la leyes se gestan en conexión con datos económicos, políticos y sociales, durante un tiempo más o menos largo, hasta su aparición en el ordenamiento como Derecho vigente. Así la historia remota o la próxima suministran ya las líneas esenciales del pensamiento del legislador, en orden a cada instituto ya la clave de muchos preceptos, cuyo enunciado es en sí confuso o incluso claramente contrario al propósito de su redactor (Opinión de Lacruz, Sancho y Luna, transcrita en la obra de Martínez Lafuente, "Estudios..."cit. pág.161). Este elemento interpretativo ha sido utilizado frecuentemente, como nos señala Martínez Lafuente, sobre todo para definir la carga fiscal tras una reforma tributaria. Tal es el caso de la Sentencia de 21 de abril de 1982 (Ar.1992).

²⁸ Utilizado en las sentencias -entre otras- de 17 y 18 de octubre de 1978 (Ar.3066 y 3270), 8 de febrero y 30 de septiembre de 1982 (Ar.499 y 4912) y 25 de enero de 1983 (Ar.469). Ésta última en la que se trata el mantenimiento de una exención por subrogación real, a efectos del Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, se dice: ***"Si bien una interpretación literal de la norma impediría aplicarla, la interpretación normativa según el nuevo precepto del artículo 3.1 del Código Civil ha de realizarse atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de las mismas, siendo obvio que en el caso actual se contempla la dedicación de una finca a un servicio público como es la docencia, función que continúa ejerciéndose en la nueva finca sin que el cambio operado pueda desvirtuar la realidad fáctica de la continuidad de esa función que motiva la exención, explicándose el cambio de la finca como aplicación de la teoría de la subrogación real por la medición del precio reinvertido en la nueva adquisición"***.

²⁹En ocasiones se ha utilizado como equivalente a la norma posterior que ratifica una tesis o planteamiento, STS de 7 de febrero de 1984 (Ar.781): ***"Es, por otra parte, lógica la deducción de lo invertido en mejoras por el propietario, por cuanto el impuesto tiene su fundamento en el aumento de valor que experimenten los terrenos por causas ajenas a aquél e interpretado, además, el precepto como dispone el artículo 3 del C.c., atendiendo a la realidad social del tiempo en que las normas han de ser aplicadas, se advierte que, según el apartado 11***

E S T U D I O S

necesaria coordinación de las figuras impositivas y las características del principio de legalidad tributaria.

En segundo lugar, la introducción en la materia jurídico-tributaria de criterios interpretativos como la realidad social y el elemento teleológico, pueden llevar al replanteamiento de cuestiones que se consideraban cerradas por la doctrina. Por un lado, quedó claro que la voluntad del legislador de 1963 fue la de marginar los criterios calificados como económicos. Sin embargo, y como han puesto de manifiesto los profesores Bayona de Perogordo y Soler Roch, tras la reforma del C.c. se ha producido una situación paradójica, así, mientras en el derecho tributario se ha fomentado el rechazo de los criterios interpretativos propugnados por la escuela de Pavía, aquél ha consagrado, con carácter general para todo el ordenamiento tributario, en virtud de la remisión efectuada por el art.23, los criterios de la atención a la realidad social y al elemento teleológico³⁰.

Sin embargo, no cabe admitir que sean suficientes la apelación a la realidad social en la aplicación o a la finalidad de la norma, para admitir los criterios calificados en la doctrina jurídico-tributaria como económicos. En tercer lugar, los criterios interpretativos recogidos en el art.3.1 C.c.-norma caracterizada por su flexibilidad- cuadran con el momento en que se encuentra la doctrina jurídica, en la que cabe destacar la ausencia de un método único, o de una corriente doctrinal predominante en materia de interpretación, siendo lo más frecuente que el intérprete se sirva de cuantos instrumentos disponga para desentrañar el significado de la ley (se da lo que en el ámbito tributario se ha llamado "promiscuidad metodológica").

5- VIRTUALIDAD ACTUAL DEL ART. 23.1.

Una vez analizado el sentido con el que nació el artículo 23.1 de la LGT en 1963, así como su significado, vista la textura abierta de la norma y la adaptabilidad a los cambios jurídicos que se produzcan -como el ocurrido con la reforma del C.c. de 1974-, cabe preguntarse si actualmente se trata o no de un precepto necesario.

de la Base 27 de la aprobadas por la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, al computar el valor del terreno sujeto a la exacción municipal de que se trata se tendrá en cuenta el importe de "todas" las mejoras que afecten al valor del terreno, lo que aparece reflejado en el artículo 92 de las Normas aprobadas por el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre"

En otros casos se ha utilizado como sentido que un término tiene en otra rama del Derecho a la cual pertenece y de la que se toma en su momento actual; así se pronunció el TS en Sentencia de 14 de mayo de 1982 (Ar.2777): "***Pero sin aludir a las indemnizaciones, silencio que no permite una interpretación extensiva del hecho imponible fijado en el artículo 3 B) del texto refundido en vigor, cuya omisión del concepto de indemnizaciones ha de interpretarse como expresa exclusión del ámbito fiscal, habida cuenta del desarrollo adquirido por el derecho laboral en la época de promulgación del texto vigente, interpretación procedente conforme al art.3.1 del C.c., que exige la interpretación normativa conforme a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas***".

³⁰Bayona de Perogordo, J.J y Sóler Roch, M^a .T. Derecho Financiero. Ob. Cit. Pág. 350 y 315.

Esta es una cuestión que Cazorla Prieto³¹ se ha planteado, distinguiendo entre necesidad del precepto y conveniencia de su mantenimiento.

Desde el plano de la necesidad la respuesta es evidente. Hoy día no es un precepto necesario dentro del ordenamiento jurídico vigente. Los criterios interpretativos del art.3 C.c. se aplicarían aun en ausencia de una norma como la comentada. Si ésta no existiese no se produciría modificación alguna en la tarea interpretativa en el ámbito tributario. En definitiva, la función de determinar las reglas hermenéuticas la cumple el art.3 C.c., de modo que, en esta función la norma de la LGT ha quedado inútil, en tanto que tales reglas le vienen impuestas desde fuera.

La cuestión es distinta si se plantea desde el plano de la conveniencia, que no de la necesidad, para el ordenamiento tributario. Esa norma aporta a la función principal de determinación de las reglas interpretativas, ciertos elementos que deben ser considerados.

Por un lado, refuerza la conexión con las normas interpretativas comunes. Esa conexión la realiza remitiendo, no a los criterios del derecho común, sino, a los admitidos en derecho, en general. Y en éste ocupa una posición clave la Constitución. De modo que la mayor virtualidad que hoy puede predicarse del art.23.1 es que facilita la incorporación, a la interpretación de las normas tributarias, de todas las reglas que de tal naturaleza existan en el ordenamiento jurídico, comenzando por la Constitución, con lo que se supera el marco de una mera remisión al art.3 del C.c. Así pues, a la hora de interpretar las normas tributarias, deben tenerse, permanentemente, presentes los valores y principios constitucionales³².

³¹Cazorla Prieto, L.M: " El art.23 de la L.G.T...". Cit.

³²Según Cazorla Prieto, en su trabajo citado en la nota anterior, "la mayor virtualidad que en este momento de la evolución de nuestro ordenamiento cabe atribuir al artículo 23.1 es la de abrir el cauce hacia una interpretación normativa fundada sustancialmente en la Constitución de 1978. Las valoraciones, los valores que en ésta cristalizan determinan la elección y el uso de las directrices interpretativas, de la interpretación jurídica en general y de la tributaria más en particular". A continuación, el autor, hace alusión a diversos ejemplos en los que el Tribunal Constitucional ha aplicado directamente, como criterios interpretativos de las normas tributarias, los valores y principios constitucionales. Así, la fórmula del Estado social y democrático de derecho ha sido utilizada por el TC como criterio directo de interpretación en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero. En el Fundamento Jurídico 7º de la citada sentencia -ante el diferente tratamiento de las rentas de capital frente a las procedentes del trabajo o de actividades empresariales, profesionales o artísticas, en cuanto a la aplicación del mecanismo corrector- el TC señala que **"la cuestión que esta exclusión plantea no es, naturalmente, la de la justificación de la distinción que, con carácter general, puede establecer la ley entre rentas de uno u otro origen, pues parece poco dudoso que en un Estado social y democrático de derecho, el legislador pueda dar un tratamiento distinto a las rentas del capital y a las procedentes del trabajo"**. También tienen, en el campo tributario, una importancia fundamental los valores superiores y los principios constitucionales, tanto los generales, como los propiamente tributarios-art.31.1 CE-. Incluso los principios rectores de la política social y económica, a pesar de ser de más difícil aplicación directa, han sido utilizados por el TC como instrumentos directos e inmediatos en la tarea interpretativa de lo tributario. Así, en la STC 37/87, dictada con motivo del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra determinados artículos de la Ley andaluza de Reforma Agraria, se plantean si pueden establecerse tributos con fines

E S T U D I O S

Argumentar que, la conveniencia del mantenimiento del art.23.1 se justifica en cuanto que va a permitir interpretar las normas tributarias de acuerdo con la Constitución no nos parece suficiente. Del mismo modo que mantenemos que aun sin su existencia se aplicarían igualmente, al ámbito tributario, los criterios hermenéuticos del Código Civil, cabe sostener que, aún en ausencia de aquél, las normas tributarias se interpretarán -por supuesto que sí- de acuerdo con la Constitución. Cuando el TC ha interpretado tales normas a la luz del texto constitucional, no lo ha hecho porque haya recibido para ello habilitación por parte de la LGT. No necesita el TC autorización alguna de la ley tributaria para interpretar estas normas, como cualesquiera otras, a la luz de nuestra Carta Magna.

6- EL ART. 23.2: UNA NORMA INÚTIL.

El número 2º del artículo 23 dispone que **"En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados por sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda"**. Frente al carácter meramente formal del número primero, en tanto se limita a efectuar una remisión, el número segundo trata de introducir una norma de carácter material o sustantivo.

Hemos indicado que uno de los criterios de interpretación es el de la investigación del sentido de los términos empleados por la norma. Este precepto se ocupa de uno de los problemas clásicos que tiene que resolver con frecuencia el intérprete: conocida es la polivocidad de que en tantos casos están dotadas las palabras de nuestro idioma. Ocurre que, muchas de ellas, en sentido usual o vulgar significan una cosa, mientras en sentido técnico significan otra. Sucede con frecuencia, que el legislador, empleando un término susceptible de distintas acepciones, no especifica en cual de ellas lo ha recogido. Se plantea, entonces, el problema de dilucidar si el legislador se ha expresado usando los términos técnicos en su verdadera acepción, o bien se ha expresado en el lenguaje usual. ¿Qué ha de hacer el intérprete cuando se encuentre con un problema de este tipo?. Como señala Martín Retortillo, se trata fundamentalmente de un problema de hecho, que habrá de ser resuelto en cada caso utilizando los elementos o instrumentos de que debe servirse habitualmente el intérprete: gramatical, lógico, sistemático e histórico, según la ya clásica formulación de Savigny. El intérprete habrá de ver en cada caso cuál puede ser el sentido real a dar a la palabra en cuestión.

extrafiscales en la Hacienda Autonómica, y el TC acude a aplicar directamente los principios rectores: *"es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de la política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados..."*.

Felipe Romero García

No es admisible, en el derecho tributario español, que las palabras plurivalentes tengan que ser estimadas según sus valoraciones técnicas con preferencia a las usuales o viceversa. Según Nuez de la Torre³³ es la finalidad o motivación de la norma la que proporcionará la orientación necesaria que, en cada caso, ha de perfilar el sentido con el que el término dudoso ha sido utilizado, sin que a priori quepan sentarse premisas indiscutibles a las que deba someterse el intérprete.

El intérprete -continúa diciéndonos el mismo autor- no puede estar sujeto a reglas inelásticas en materia de investigación del correcto sentido de una palabra, sino que para dotarla de su exacto significado legal debe ponderar todas aquellas circunstancias que pueda reunir por cualquier camino lógico-racional. De admitirse otra concepción podría llegarse a la conclusión de que las palabras empleadas por el legislador tributario y que tienen un significado concreto y específico en la ciencia económica, como renta, ahorro, inversión, beneficio, consumo, etc., habrían de ser tomadas, según la acepción que tienen en esta ciencia, si el legislador tributario no las hubiese, expresamente, definido a efectos fiscales, lo cual produciría una gama de consecuencias probablemente no previstas ni queridas por la ley.

De acuerdo con lo que se establece en la LGT, los criterios para interpretar los términos empleados en las normas tributarias son los siguientes:

1º La definición que en el ordenamiento tributario tengan tales términos. Con ello se da mayor importancia al derecho tributario positivo. El precepto se refiere- en opinión de Amorós³⁴- al ordenamiento tributario "*in genere*" y no al propio de cada tributo. De aquí que se establezca una intercomunicación entre los diversos conceptos del ordenamiento español. El citado autor, tras reconocer que en un orden de principios esto parece lógico y conveniente, expone sus reservas sobre su conveniencia, al considerar que los conceptos de cada tributo se hacen pensando en éste y no en la posibilidad de su emigración a otras figuras impositivas. Es más -añade-, hay preceptos que se oponen y desdeñan otros análogos situados o definidos en otros impuestos. Este hecho puede, por tanto, entrañar ciertos peligros y, desde luego, muchas dificultades. Lo positivo es que se pueda lograr una mayor unificación de todos los tributos, obligando al legislador fiscal a admitir esta intercomunicación o a rechazarla mediante las definiciones propias que considere oportunas en cada tributo.

2º En su defecto, valdrá su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Esta redacción rehuye el problema, pues la elección de estos diversos sentidos o acepciones es lo que habrá que resolver y, en realidad, significa el verdadero problema de la cuestión. Lo cierto es tras la lectura del art.23.2 el intérprete no dispondrá de ideas mucho

³³Nuez de la Torre, P.: "La aplicación...".Cit. Pág.. 176 y 178.

³⁴ Amorós, Narciso: "Interpretación de las normas tributarias". *Revista de Derecho Privado*, mayo 1966, pág.. 444 y s.s.

E S T U D I O S

más claras. Mientras no se precise lo que significa "según proceda" no habremos avanzado mucho. La fijación de cuándo proceda uno de estos tres sentidos, hubiera debido despejarse o resolverse en la propia LGT³⁵.

Amorós trata de dar una respuesta, y así, teniendo en cuenta la redacción de la ley, sostiene la posibilidad de dos criterios:

El primero daría preferencia al sentido jurídico: 1º por razón de la naturaleza de la interpretación tributaria, 2º porque el criterio expreso es el de dar preferencia a las disposiciones de un ordenamiento jurídico como es el tributario, y 3º por utilizarlo el art.23.2 en primer lugar.

El segundo tendría en cuenta la intención del legislador. Si éste se está refiriendo a actos o negocios jurídicos, por ejemplo, parece lógico pensar que tenía presente la acepción jurídica del término, mientras que si está citando o resolviendo problemas de carácter técnico o emplea expresiones comunes y utilizadas usualmente, los significados, habrían de ser, respectivamente los técnicos o usuales, dando, dentro de estas dos, preferencia al técnico, incluso por el orden de su utilización en el texto legal.

No obstante, el propio autor, a renglón seguido, destaca que ésta forma de resolver el problema no resulta demasiado convincente, por cuanto obliga a desentrañar una intención del legislador, que puede o no reflejarse en la finalidad del propio precepto.

En definitiva, ante un término que sea susceptible de un uso en diversos sentidos, técnico, jurídico o usual, y siempre que el legislador no haya expresamente adoptado una definición, el intérprete ha de acogerse a aquella acepción que resulte más adecuada para dar cumplimiento a la voluntad contenida en la norma y así debe entenderse la frase "según proceda".

No han faltado autores que propugnaban una formalición general. Pacchioni mantenía que, siempre que el legislador no adopte una definición concreta, y no se trate de una materia referente a la ciencia jurídica, debe entenderse que se impone el sentido usual del vocablo³⁶. Pues bien, dicha actitud es la que adoptaba el proyecto de la LGT, al disponer que **"en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido usual, a no ser que expresamente se utilicen según su significado técnico o jurídico"** -una vez más, al igual

³⁵Si la LGT hubiera permanecido en silencio sobre esta cuestión, algún autor, como es el caso de Amorós, es de la opinión de dar preferencia al significado jurídico, porque al estar interpretando normas de derecho parece obligado suponer y aceptar que el legislador conoce y usa el vocabulario en términos o con precisiones jurídicas. No obstante, este criterio, teniendo en cuenta el texto legal, debe ser objeto de ciertas reservas, que exigirían fijar la intención del legislador para decidir la opción, pues la ley no permite decidir teóricamente por unos u otros criterios, ya que, en cierta manera, los considera excluyentes.

³⁶Opinión recogida por Nartín-Retortillo: "La interpretación de las leyes tributarias". RDFHP, Núm.43 (1961), pág.930.

que ocurrió con el art.23.1, una cosa era lo que decía el proyecto y otra muy distinta lo dispuesto por el texto definitivo-. La tesis sostenida por la ley, contraria a la del proyecto, debe considerarse más oportuna, al conceder al intérprete mayor libertad para valorar las diversas circunstancias, así como una mayor flexibilidad, para adecuar los significados a lo que resulte de la utilización de otros criterios hermenéuticos.

Pero al corregir el texto definitivo, la redacción del proyecto, ha quedado una proposición vacía, que no aportaba nada nuevo como norma sobre interpretación. Martín-Retortillo, tras afirmar que la ley rechazó con buen criterio la formulación del proyecto, indica que "quizá por no dejar un vacío en blanco, nos ha ofrecido un precepto cuya utilidad no se comprende fácilmente. Dice, en efecto, la ley, que a falta de definición, las palabras empleadas se entenderán en su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Este "según proceda" que se incluye al final del proyecto es el que nos demuestra que la regla recogida no sirve para nada. Es, en efecto, una remisión a la interpretación que en cada caso concreto haya de producirse, dado que, se trata de un problema de facto. Pero es algo claro y evidente, por lo cual parece claro que la formulación del párr.2º del art.23 no tiene ningún sentido y se hubiera podido prescindir de ella con toda naturalidad una vez que no se adoptaba la regla inicial formulada por el texto del proyecto".

Pérez Royo³⁷ que discute, igualmente, la utilidad de este precepto, afirma que éste se limita a identificar un problema, pero sin aportar la solución al mismo: Lo cual, por lo demás, es correcto, puesto que éste no es un problema que se preste a soluciones o criterios apriorísticos. Efectivamente, esta cuestión, o bien es resuelta directamente por la concreta norma que, al emplear un término susceptible de diversas acepciones, especifica en cuál de ellas lo usa, o bien, cuando ello no suceda, la tarea corresponde al intérprete.

Por otro lado, no se ve justificación suficiente para que exista una regla especial de interpretación de lo lingüístico en el derecho tributario, cuando, al igual que en cualquier otra parcela jurídica, deben prevalecer los criterios generales. Cazorla Prieto va más allá, y además de considerarlo innecesario, llega a afirmar que es un precepto entorpecedor de la incorporación, sin más, en lo tributario, de los criterios de interpretación normativa que propicia el art.23.1 de la LGT, tras la reforma del C.c. de 1974, y singularmente, tras la Constitución de 1978.

La doctrina del TEAC y la jurisprudencia del TS vienen a confirmar las ideas expuestas: la enumeración de significados de la norma contenida en el art.23.2 no contiene orden de preferencia alguno. Mientras que en la Res. del TEAC de 21 de abril de 1976 se afirma que la calificación de un negocio jurídico ha de hacerse de acuerdo con

³⁷ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Ob.Ci.t.

E S T U D I O S

los criterios que rigen en la rama jurídica de que se trate, en Res. de 16 de febrero de 1967 opta por el verdadero sentido fiscal actual; el propio TEAC en Res. de 3 de julio de 1973 se inclina por el punto de vista técnico; en otro lugar, Res. de 8 de abril de 1976, sólo en ausencia de un concepto técnico acoge el sentido usual.

En la jurisprudencia del TS no aparecen definidos los criterios de interpretación gramatical o semántica de las normas tributarias. Es el espíritu y la finalidad del precepto lo que hace optar por un significado u otro, cuando las palabras tienen varios. Sólo hay una preferencia declarada: el sentido jurídico tributario (STS de 27 de marzo de 1973 (Ar.1587), y de 15 de julio de 1985 (Ar.4087): **"los términos empleados en el ordenamiento tributario habrán de ser entendidos, en primer lugar, en el sentido en que hayan sido definidos por dicho ordenamiento", de donde se deriva que "el titular de la explotación será precisamente el propietario -y por tanto sujeto pasivo- conclusión ésta que significa que aquí el "titular" de la explotación no lo es en el sentido usual o técnico del término, sino solamente a los efectos fiscales y ello precisamente en virtud de una definición elaborada ad hoc por el legislador fiscal, definición ésta, prevalente"**.

En otras ocasiones acude al sentido usual, equiparándolo, a veces, al diccionario de la Real Academia y, en otros casos, al significado que habitualmente se le da a los términos en el uso popular común³⁸. Tratándose de términos de derecho, suele aceptarse su significación jurídica, especialmente en los impuestos cuyos hechos imponibles son actos o negocios definidos por otras ramas del derecho; tal ocurre con los impuestos que gravan la circulación de bienes o el volumen de ventas, donde la discrepancia en torno al alcance de un precepto fiscal lleva a examinar la problemática civil y tributaria de la contratación civil o mercantil o de la herencia³⁹. El sentido técnico se usa de

³⁸Sentencia de 9 de julio de 1986 (Ar.4232): **"al no definir la ordenanza reguladora del impuesto lo que debe entenderse por "ubicación" hay que atender al sentido usual del término, y por lo tanto, entender que con ello quiso definirse la situación real del inmueble, es decir, la calle en que está situado, pero no a la calle por la que se tiene acceso"**.

En la sentencia de 13 de febrero de 1978 (Ar.368) se acude al sentido usual del "aparato de tocador" a efectos del impuesto sobre el lujo. En la de 4 de mayo de 1978 (Ar.1733) se da prevalencia a la interpretación usual por encima de la jurídica y técnica, para definir la expresión "actividades de transformación" a efectos del impuesto general sobre el tráfico de las empresas.

³⁹Sentencia de 15 de febrero de 1984 (Ar.955): **"Que el art.72.1 de la LGT debe interpretarse según el art.23 de la misma Ley General Tributaria, dando a la expresión "sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad" el sentido jurídico que es el propio del concepto sucesión en la titularidad, como se evidencia en el propio art.72.1 cuando alude para restringir los efectos de esa sucesión a la herencia aceptada a beneficio de inventario conforme al Código Civil, por lo que claramente se infiere del contexto que la sucesión a que se alude es una sucesión jurídica, concepto que exige alguna relación jurídica por la que el sucesor reciba todo o parte de la titularidad del transmitente"**.

Para delimitar "los interesados en la transmisión" acude el TS al concepto de "interesados" de la LPA y al de "transmisión" del derecho privado -STS de 20 de febrero de 1984 (Ar.969) – . En la STS de 27 de abril de 1984 (Ar.2170) se dice que **"La interpretación de la venta denominada FOB debe partir del propio concepto de venta y de las obligaciones del vendedor, y entre éstas figura como muy esencial la de entrega de la mercancía según los artículos 1462 y siguientes del Código Civil..."**.

ordinario en la interpretación de las tarifas de licencia fiscal y de los Aranceles de aduanas, en los que abundan las expresiones técnicas no jurídicas⁴⁰.

En fin, todo ello supone la confirmación de la tesis previamente apuntada, es decir, la adopción en cada caso del criterio que mejor se adecúe o convenga al sentido del término.

7- LA POTESTAD INTERPRETATIVA DEL MINISTRO DE HACIENDA.

Finalmente, cabe realizar, siquiera sea, un breve comentario al artículo 18 de la Ley General Tributaria en el que se contiene la facultad específica del Ministro de Hacienda de dictar Ordenes interpretativas⁴¹. Evidentemente no pretendemos realizar un análisis en profundidad de la problemática que plantea un tema cuya entidad justificaría de por sí un trabajo dedicado íntegramente al mismo. No obstante, consideramos conveniente traerlo a colación a fin de completar el análisis del tratamiento que la Ley General Tributaria dedica al tema que nos ocupa⁴².

Las opiniones doctrinales sobre el citado precepto han sido dispares al abordar el tema de la naturaleza jurídica de las Ordenes ministeriales dictadas a su amparo, insistiéndose en cualquier caso por la generalidad de la doctrina en la necesidad de distinguir la potestad interpretativa de la potestad reglamentaria.

Para una autorizada corriente doctrinal tales Ordenes carecen de contenido normativo, negando de este modo que el artículo 18 atribuya al Ministro poder reglamentario alguno. La competencia del Ministro de Hacienda para dictar Ordenes ministeriales interpretativas no ofrece duda alguna, pero hay que matizar la naturaleza jurídica de este tipo de Ordenes. Generalmente se admite que la posibilidad de aclarar los preceptos dudosos no se basa en la potestad reglamentaria, sino en el vínculo jerárquico que une al Ministro con sus subordinados. No se trata, por tanto, de normas, sino de meras

⁴⁰ *"Si el hecho imponible se especifica como el de "cámaras frigoríficas", este concepto, que no tiene respuesta o definición en el ordenamiento jurídico, habrá de ser hallado recurriendo a esos sentidos técnicos que contribuyan al conocimiento de los términos empleados por ese ordenamiento y es rigurosamente concluyente a estos fines el informe ofrecido por el ingeniero industrial..".* STS de 7 mayo de 1984 (Ar.2861).

Otras sentencias que pueden verse a este respecto son la de 22 de octubre de 1979 (Ar.3374), 2 de julio y 8 de noviembre de 1982 (Ar. 4706 y 6971), 11 de febrero de 1984 (Ar.801).

⁴¹ Dispone el art.18: **1. La facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante orden publicada en el Boletín Oficial del Estado. 2. Las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento por los órganos de gestión de la Administración Pública.**

⁴² Bien es cierto que no acaban aquí las posibilidades interpretativas en manos de la Administración tributaria. No podemos olvidar figuras cuyo estudio dejamos de lado, tales como los Reglamentos ejecutivos o las consultas administrativas.

E S T U D I O S

circulares e instrucciones que las autoridades superiores imponen a sus subordinados en virtud de las atribuciones propias de su jerarquía. En consecuencia, a diferencia de los verdaderos reglamentos, no tienen carácter normativo directo⁴³.

En contra se ha manifestado Martínez Lafuente para quien la interpretación por la vía del artículo 18 de la LGT lleva a un resultado normativo, sosteniendo el carácter híbrido de las Ordenes interpretativas, pues son por un lado disposiciones normativas y por otro mandato dirigido a los órganos inferiores al Ministro que deberán acatar sus instrucciones de acuerdo con el principio de jerarquía que inspira nuestra Administración pública⁴⁴.

⁴³Falcón y Tella, R: "La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria". *Cívitas*. REDF, núm.37 (1983), Pág.70. Sigue en este sentido la opinión que ya manifestara en su momento Martín-Retortillo: "constituye este precepto, y en cuanto a lo que aquí nos interesa, un reflejo de la potestad que tiene todo superior de cursar directivas a sus inferiores con objeto de proporcionarles criterios a seguir o con la simple finalidad de aclararles preceptos legales cuya apariencia sea dudosa". Martín-Retortillo, B: "La interpretación...". Op.cit.Pág. 363. Para Ramallo, estas Ordenes no son reglamentos, pues su eficacia no es general sino que tiene solamente efectos internos, justificándose como una excepción el hecho de su publicación, que es lo que ha inducido a error a los Tribunales que han razonado inversamente, pues, del dato de la publicación han concluido su naturaleza reglamentaria. Concluye, en consecuencia, que el fundamento de esta potestad estriba en la posición jerárquicamente superior del Ministro respecto de los restantes órganos de gestión lo que le permite dictarles instrucciones. Ramallo Massanet, J: "La exención del Impuesto de Sucesiones por el Patrimonio Familiar Mobiliario y Agrícola", CT, núm. 8.Págs. 270 y sigs. Por su parte, Giménez-Reyna matiza su posición señalando que, de acuerdo con Ramallo, para entender el verdadero sentido de las Ordenes interpretativas hay que tener presente que éstas están entre las disposiciones normativas, por el sujeto y la forma (Orden ministerial-Publicación en el B.O.E), y las simples directivas, por sus efectos. Giménez-Reyna Rodríguez, E: "Las potestades reglamentaria e interpretativa en la Ley General Tributaria", CT, núm.50 (1984), pág.85. Puede verse, asimismo, en esta dirección los trabajos de Pastor Ridruejo, L: "La facultad de interpretación de las disposiciones tributarias ante la Constitución: Comentarios a una Resolución del T.E.A.C".CT,núm.35 (1981), págs.309 y sigs.; y Hernández Lavado, Alejo: "La facultad concedida al Ministro de Hacienda por el artículo 18 de la Ley General Tributaria". BDFHP, núm.193 (1988), págs.105 y sigs.

⁴⁴Martínez Lafuente, A: "La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario". *Cívitas*, REDF, núm.22 (1979), pág.237. Albiñana se refiere a las Ordenes interpretativas como formas o modalidades de ejercicio de la potestad reglamentaria, en su trabajo "Sobre las Ordenes ministeriales interpretativas en materia tributaria", publicado en la Ley(T.1984-1). Para Antonio Cayón no estamos ante unos actos de la Administración, sino que el ejercicio de esta potestad supone la producción de normas jurídicas, "disposiciones" dice textualmente la LGT. Su contenido es, pues, de carácter general y normativo, contiene un proyecto de regulación y se integra con las demás normas para definir el marco jurídico del Derecho vigente dentro del que habrá de formarse la voluntad de la Administración. Ello se desprende del hecho innegable de que son normas jurídicas que si bien por su contenido interpretativo se deben limitar sólo a aclarar los contenidos dudosos, técnicos, etc., sin embargo, su contenido es creador de Derecho. De su carácter normativo se desprende el hecho de que han de ocupar rango jerárquico en el seno del conjunto de normas administrativas tratándose en este supuesto de Ordenes ministeriales con las que evidentemente podrán entrar en colisión, produciéndose entonces el efecto derogatorio normal, si procede. En su opinión, el fundamento de esta potestad no reside en la posición de jerarquía orgánica, sino en la seguridad jurídica y en el principio de igualdad de los ciudadanos ante la aplicación de las leyes. Cayón Galiardo, A: "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria". *Cívitas*, REDF,núm.36 (1982), págs.563 y sigs.

Felipe Romero García

Nos inclinamos por la primera de las posiciones reseñadas, considerando, asimismo, que estamos situados en el ámbito de las Circulares e Instrucciones⁴⁵, de las que cabe predicar su eficacia limitada al orden interno, y por consiguiente, de las que cabe negar eficacia exterior y efectos normativos. Por tanto, estas Ordenes se distinguen claramente -o deberían distinguirse- de las disposiciones de carácter general o reglamentario. Con base en la propia LGT no resulta difícil distinguir entre potestad reglamentaria y potestad interpretativa del Ministro de Hacienda; precisamente porque son distintas, la Ley las contempla por separado. El artículo 18 atribuye de forma manifiesta al Ministro de Hacienda la facultad de dictar disposiciones interpretativas, mientras que el reconocimiento de la potestad reglamentaria se encuentra en el art.6º.

Como señala Hernández Lavado, la potestad reglamentaria se diferencia teóricamente de forma evidente de la potestad interpretativa por el propio contenido de una y otra, que son diversos. La potestad reglamentaria implica dictar disposiciones reguladoras de aspectos no recogidos por la Ley. O sea, con el ejercicio de la potestad reglamentaria se llenan vacíos normativos que el legislador, por su importancia secundaria, ha considerado conveniente que no estén en la Ley. Es decir, la potestad reglamentaria se ejerce en la fase de creación del Derecho, mientras que la potestad interpretadora es ejercida por el aplicador del Derecho precisamente en fase de aplicación del Derecho⁴⁶.

Por otra parte, al situarse la Orden ministerial en el mero terreno hermenéutico tiene -como acertadamente apunta Pastor Ridruejo⁴⁷- un campo mucho más amplio y de más extensos efectos que el Reglamento. Por una parte, puede extenderse a aspectos afectados por la reserva legal a los que, por tanto, el poder reglamentario no puede acceder.

Determinación del hecho imponible y de las exenciones o bonificaciones, cuestiones sobre la fijación de la base imponible o aclaración de la forma de aplicación del tipo impositivo serán los temas más frecuentes de las declaraciones interpretativas for-

⁴⁵Compartimos la posición de Cortés Domínguez, que encuadra el estudio de las circulares administrativas en el artículo 18 de la LGT. Cortés Domínguez y Martín Delgado. Ordenamiento Tributario Español. Vol.I, Cívitas, 4ª edic., 1985, pág.41.

⁴⁶Hernández Lavado, A: "La facultad concedida...". op.cit. Pág.108. Señalaba con acierto Martín-Retortillo que, "independientemente de que no siempre sea fácil determinar los contornos precisos de lo reglamentario es indudable que el artículo 18 alude claramente a una facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria. Se está aludiendo, sin ninguna duda, a una tarea de aclaración de otras normas; aclaración, decimos, y no creación, ni siquiera desarrollo de otras normas. Frente a la manifestación de una declaración de voluntad de la Administración que caracteriza, en definitiva, a lo reglamentario, las disposiciones interpretativas nos sitúan, por el contrario, ante la manifestación de un acto por el que la Administración, en lugar de tratar de imponer su voluntad, declara simplemente cual es, a su juicio, el alcance y sentido de la norma dictada por el legislador. No hay declaración de voluntad, sino sólo de juicio o conocimiento. Martín- Retortillo, "La interpretación...". Cit. Pág.367.

⁴⁷Pastor Ridruejo, L: "La facultad de interpretación...". cit. Pág.311.

E S T U D I O S

muladas por el Ministro de Hacienda. Precisamente son las materias que están exceptuadas del poder reglamentario a causa de la reserva de ley sobre las mismas. Es verosímil también el uso de la facultad sobre temas reglamentarios por la mayor simplicidad de la vía creada por el artículo 18 de la LGT.

No olvidemos, por último, los distintos efectos predicables de una Orden según sea ésta interpretativa o reglamentaria. Mientras la primera tiene efectos retroactivos, por cuanto viene a aclarar el contenido ínsito en la norma interpretada, de la norma reglamentaria deberá predicarse, como principio general, su irretroactividad⁴⁸. Por otra parte, la disposición interpretadora no es susceptible de ser impugnada, frente a la impugnabilidad de los Reglamentos dado su carácter normativo. La doctrina se ha pronunciado en el sentido de que si bien como tales disposiciones interpretativas o aclaratorias son inimpugnables, en cuanto excedan de lo meramente interpretativo el tribunal debería prescindir del ropaje jurídico, de las denominaciones, y entrar a conocer el fondo del asunto. lo que obligaría al examen caso por caso de cada disposición para determinar su verdadera naturaleza, con independencia de la calificación que se le haya dado⁴⁹. En la práctica, el Tribunal Supremo ha admitido la impugnación directa por vía contencioso-administrativa de una Orden interpretativa. Así ocurrió con la Orden ministerial de 17 de marzo de 1972⁵⁰ que dio lugar a la sentencia de 1 de marzo de 1974, en la que se estimó el recurso por entender el Tribunal que dicha Orden había infringi-

⁴⁸Cabe citar, entre otras, la sentencia del TS de 25 de enero de 1971 (Ar.133), que confirma el carácter extunc de las Ordenes interpretativas: *...Que la Orden ministerial discutida es dictada en virtud de las atribuciones que al Ministerio confiere el art.14 del Texto Refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado...y el art.18 de la LGT; y en dicha Orden que no tiene otro alcance que el meramente interpretativo, la Administración usa correctamente de la potestad reglamentaria que le está atribuida para aclarar, con el oportuno efecto retroactivo en este caso, un concepto -el de "deuda tributaria"- que pudiera ofrecer duda en su recta aplicación, evitando con ello la adopción de contradictorias soluciones*". El T.E.A.C, en Res. de 11 de noviembre de 1980, al plantearse la verdadera naturaleza jurídica de la Orden de 18 de mayo de 1978, llega a la conclusión de que es estrictamente interpretativa y, por tanto, de efectos retroactivos. Puede verse el comentario que ha realizado a esta Resolución Pastor Ridruejo en su trabajo citado anteriormente.

⁴⁹Partiendo de la estrecha relación que guarda el tema de la naturaleza jurídica de las Ordenes interpretativas con su control, se constata que comparten este criterio aquellos autores que se decantan por el carácter no normativo de las Ordenes que nos ocupan. Por contra, quienes se inclinan por admitir su carácter normativo critican esta postura. Tal es el caso de Martínez Lafuente, que replicando a Martín-Retortillo afirma: "Lo que ocurre, es que a base de distinguos y matizaciones, no está más que queriendo contener la producción de normas en base al artículo 18 de la LGT, lo que es del todo punto inevitable. En efecto, si sólo es labor interpretativa la que no choca con ningún precepto en vigor, lo que quizá esté de sobras, sea una interpretación por vía del indicado precepto, pues en la práctica no se suscitarán dudas al respecto. Cuando hace falta interpretar es cuando puede haber normas en colisión expresa, o presunta, y es entonces cuando, sin llegar a contener la interpretación elementos exorbitantes, se avoca a un acto de contenido reglamentario".

⁵⁰Con esta Orden se pretendió resolver la duda que surgía del artículo 19 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, de 12 de mayo de 1966, sobre si la corrección de la renta catastral en función de la antigüedad del arrendamiento de viviendas o locales de negocios, era sólo para minorar, o también para incrementar el resultado que se obtiene del 4% del valor catastral. En la citada Orden se dijo que el índice corrector podría afectar a la renta catastral tanto en el sentido de reducir como de aumentar el mencionado porcentaje.

Felipe Romero García

do normas de rango superior, concretamente la Ley de Reforma Tributaria (Ley 41/1964, de 11 de junio)⁵¹.

La jurisprudencia se ha encargado de perfilar la línea fronteriza entre ambas clases de disposiciones. En este sentido, la sentencia de 15 de noviembre de 1983 (Ar.5775) nos parece lo suficientemente ilustrativa: *"... lo que permite el art, 18 LGT es que el Ministro de Hacienda dicte "disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria", lo que significa que en tal disposición aclaratoria o interpretativa, se mantenga la norma aclarada o interpretada en sus propios límites, esto es, sin mejorar o agravar la situación del administrado o de la administración, y sin integrar la norma interpretada, ampliando o limitando los supuestos de hecho o las situaciones que en ellas se mencionan, limitándose, por lo tanto, a precisar una oscuridad o a interpretar lo que la norma primera no dice claramente, porque todo lo que excede de esta función, no puede ser calificado ni como interpretación ni como aclaración, sino como integración de un precepto, mediante otro posterior, acudiendo para ello a la técnica de las disposiciones "interpretativas o aclaratorias", que sólo lo serán en tanto en cuanto aclaren o interpreten, mas no cuando excediéndose de esta función, entren de lleno en el campo acotado para los Reglamentos, ya que el rango de las normas no depende de su denominación, sino de su naturaleza intrínseca, y por lo tanto si en ellas se están desarrollando los preceptos de una ley, y si en ellas no sólo se aclaran conceptos..., nos hallamos ante una integración de una norma, sea legal o reglamentaria, necesitada de un precepto de ese mismo rango, y no susceptible de ser incluido dentro de la denominación de "Orden interpretativa", y mucho menos, no fiscalizable en vía contencioso-administrativa, la cual deberá calificar la actividad administrativa para ver si está dentro de sus límites; por ello, vista la verdadera naturaleza de la Orden en cuestión, y cualquiera que sea la denominación que se atribuya o el precepto en el que intenta basarse, debe concluirse que se trata de un precepto que integra un Reglamento o una Ley, no limitándose a la mera misión aclaratoria, o a la interpretativa, sino ante una*

⁵¹Este hecho es utilizado por Martínez Lafuente para ratificar su tesis de que la interpretación por vía del art.18 lleva a un resultado normativo." Es un argumento más en pro de nuestra tesis de que tal y como se ha concebido la interpretación auténtica de las disposiciones tributarias, se está incidiendo en actos de producción normativa, controlables directamente por los Tribunales, amén de lo que suponga la impugnación de los actos de aplicación...En resumen, la Orden de 17 de marzo de 1971 se mueve en el terreno de la pura interpretación y pese a ello, tuvo a nuestro entender, carácter reglamentario (como todas), y por ello fue admitido el recurso contencioso-administrativo directo". Martínez Lafuente: "La potestad reglamentaria..." op.cit.Págs 235 y sigs. Cayón Galiardo, partidario de esta corriente, habla de Reglamentos interpretativos, sosteniendo en todas sus consecuencias este carácter reglamentario, indicando en lo que se refiere a la fiscalización, que los medios de control son los ordinarios de todo reglamento, es decir, su sujeción a la Ley previa y su respeto al Derecho son los fundamentos para recurrir contra ellos. Estamos, pues, ante un supuesto de control del ejercicio de una potestad reglamentaria, como ha reconocido la jurisprudencia que se sitúa dentro del esquema de vinculación de la discrecionalidad administrativa al principio de legalidad y también a los principios generales del Derecho, habiendo sido admitido por el TS la impugnación de estas normas con la misma extensión que respecto a cualquier reglamento no meramente interpretativo. Antonio Cayón: "La interdicción...". op.cit..Págs.576 y 577.

E S T U D I O S

propia y verdadera creación de derecho, materia propia de la competencia bien del Gobierno, bien de las Cortes Generales y no de los Ministros...".

Pese a que insistamos en que, al menos en el plano teórico, no deben surgir especiales dificultades a la hora de distinguir las disposiciones interpretativas y las reglamentarias, la doctrina, sin embargo, mostró desde un principio sus temores acerca de una posible confusión en la práctica, resultando en ocasiones no ser fácil establecer la línea fronteriza entre ambas, sobre todo si tenemos en cuenta que un mismo órgano administrativo aparece como titular de ambas potestades, y que éstas se muestran con el mismo ropaje jurídico -en forma de Orden ministerial-.

El primero en mostrar sus reticencias fue Martín-Rotortillo⁵², quien insistió en la necesidad de continuar profundizando en la distinción ante la eventualidad de que se produzca una cierta confusión, incluyéndose en disposiciones interpretativas preceptos que sean auténticos mandatos de la administración y que tengan, por tanto, carácter reglamentario. Sus temores le llevan, incluso, a advertir que "cabría, por ejemplo, la posibilidad de que el Ministro de Hacienda quisiera aprovechar esta facultad interpretativa, de manejo realmente sencillo, para introducir modificaciones de facto en normas cuya modificación o derogación sería más complicada. Es decir, que incluyese, en lo que deben ser declaraciones de juicio, declaraciones de voluntad"⁵³.

El TS se ha hecho eco de este temor de enmascaramiento, mediante una pretendida disposición aclaratoria, de un verdadero Reglamento. En la sentencia de 12-VII-1982 (Ar.4740) el TS al examinar la O.M. de 27 de marzo de 1981 nos dice, "*... que la primera de las cuestiones que se plantean, al entrar a examinar la O. de 27 de marzo de 1981, es la de su naturaleza jurídica, puesto que, frente a la afirmación de la parte recurrente, de que es un verdadero y propio Reglamento de ejecución de la Ley de 14 noviembre 1977, el Abogado del Estado, sin concretar cuál es su naturaleza afirma que es una disposición dictada por el Ministro de Hacienda en uso de las potestades que le confieren los arts.6.1 y 18.1 ambos de la Ley General Tributaria, preceptos de los cuales, el primero atribuye la potestad reglamentaria al jefe del Estado, al Gobierno y al Ministro de Hacienda, mientras que el segundo de los artículos aludidos atribuye al mismo Ministro la potestad de dictar "disposiciones aclaratorias o interpretativas de las leyes" y demás "disposiciones", preceptos que, como se ve, se excluyen entre sí al ponerlos en relación con el motivo de inadmisibilidad anteriormente opuesto por el propio Abogado del Estado, al afirmar que la Orden impugnada era una reproducción de la de 14 enero 1978, que es un verdadero Reglamento; por ello, y ante esta postura en la que se dice que algo puede ser dos cosas, pero no se concreta cuál de ellas es, hay que descartar, desde luego, que se trate de una disposición interpretativa o aclaratoria, puesto que en*

⁵²La generalidad de los autores han manifestado reiteradamente esta advertencia. Puede verse en este sentido los trabajos citados de Giménez- Reyna, Pastor Ridruejo, Hernández Lavado y Martínez Lafuente.

⁵³Martín-Rotortillo: "La interpretación...". Cit.Pág.372.

Felipe Romero García

este tipo de disposiciones se debe concretar cuáles son los preceptos de Ley o de Reglamento que se interpretan o aclaran y nada dice en tal sentido, la O. de 27 de marzo 1981, sin que pueda acudir al subterfugio de enmascarar mediante una pretendida disposición aclaratoria o interpretativa un Reglamento que ejecute los preceptos de una Ley, que son claros en su enunciado, y que si de algún complemento necesitan no es de interpretación, sino de Reglamentos de ejecución; en todo caso, si se tratare de una norma interpretativa o aclaratoria, debería concretarse cuál es el precepto que se interpreta o aclara, cuáles son los términos de la norma aclarada necesarios de aclaración o interpretación y en qué sentido se aclara la duda, pero manteniendo en su integridad los términos del precepto aclarado, lo que indudablemente no hace la O. de 1977, por lo que no puede ser incluida dentro del limitado marco de las normas interpretativas o aclaratorias una Orden que altere o modifique, el texto que pretende aclarar o interpretar, quedando, por lo tanto, fuera del ámbito del apr. 1 del art.18 de la LGT; en cambio, sí debe ser incluido dentro de los Reglamentos de ejecución de la Ley...".

Lo cierto es que a lo largo de los más de treinta años de vigencia de la LGT se han empleado ambas posibilidades sin clara distinción, aprovechando la simplicidad de este instrumento para ejercer, en ocasiones, una auténtica potestad reglamentaria, pudiendo hablarse de un uso indebido de la vía ofrecida por el precepto que comentamos, dando lugar a órdenes exorbitantes o con trascendencia normativa.

Son numerosas las órdenes dictadas al amparo de lo dispuesto en el art.18 que constituyen claros ejemplos de un mal uso o abuso de la vía que proporciona el citado precepto. Puede traerse a colación la Orden de 19 de septiembre de 1968, por la que se define lo que se entenderá por deuda tributaria a los efectos de lo dispuesto en el artículo 83 de la LGT, saliendo al paso de la disparidad de conclusiones a las que habían llegado la circular núm.12, de 25 de abril de 1965, de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, y la Resolución del TEAC de 25 de abril de 1967, acerca del parámetro soporte de las sanciones tributarias. Analizada por Martínez Lafuente, llega a la conclusión de que en la misma el Ministro de Hacienda no se limita a dar su opinión sobre un texto tributario del que pueden derivarse interpretaciones diversas, sino que entraña un mandato integrador del ordenamiento jurídico⁵⁴.

El mismo autor pone como ejemplo de Orden que ha rozado, ya no sólo las atribuciones propias del titular del poder reglamentario, sino de la propia reserva de Ley, la Orden de 1 de junio de 1973, sobre interpretación del artículo 15 de la LGT, por la que se señala la fecha a partir de la cual se computa el plazo de duración de las normas re-

⁵⁴Martínez Lafuente : "La potestad reglamentaria..." op.cit.págs. 234 y 235. "Existe un argumento más para entender que la citada Orden tiene carácter reglamentario y es la cita que en su exposición de motivos se hace del artículo 14 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (aparte del art.18 de la LGT), lo que demuestra que no fue una Orden interpretativa pura, o al menos se precisó de un mayor apoyo, para evitar un pronunciamiento que tuvo, sin duda, efectos innovadores del ordenamiento jurídico".

E S T U D I O S

ferentes a exenciones y bonificaciones tributarias. Nos dice Martínez Lafuente, refiriéndose a esta Orden, que "más que interpretar hace y deshace". Se opta por algo difícilmente admisible hacer decir al Decreto 1051/1968, de 27 de mayo, lo que nunca dijo y, asimismo, hacer decir a la Orden de 29 de marzo de 1969 cosa distinta de la que dijo. Esto es muestra de una Orden interpretativa realmente exorbitante y que conduce, además, a situaciones realmente curiosas, como a "resucitar" por el período comprendido entre el 27 de mayo de 1968 y el 1 de julio de 1969 determinadas exenciones, alterándose de forma ostensible y sin apoyo legal el Ordenamiento Tributario y atentando a la seguridad jurídica predicable en las relaciones con el Fisco⁵⁵.

La Orden de 9 de abril de 1968 al abrigo del precepto que comentamos pretendía regular las exenciones del impuesto sobre el lujo, siendo declarada nula por el TS argumentando que, por lo que respecta a las exenciones tributarias "...su creación y modificación es materia reservada a ley, según el artículo 10 de la LGT, su reglamentación debe tener rango de Decreto, no el de mera Orden ministerial. E indudablemente, la Orden de 9 de abril de 1968 contiene una reglamentación de exenciones tributarias, por lo que la competencia -exclusiva y excluyente- corresponde al gobierno, y no a otros órganos distintos de la Administración, al no tratarse de una norma interpretativa sino como antes se ha dicho, reguladora de exenciones tributarias"; (Sentencia de 11 de junio de 1988 – Ar.4884).

Una muestra más de los excesos cometidos al amparo del artículo 18 lo encontramos en la Orden de 19 de octubre de 1976⁵⁶, en la que se contienen elementos claramente normativos, apoyándose -según la propia Orden- en la potestad reglamentaria del art.14.3 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y en facultad interpretativa del artículo 18 de la LGT⁵⁷. En relación con el Real-Decreto ley 15/1976, de 8 de octubre, sobre medidas económicas, por el que se introducen diversas modificaciones en el IGRPF, la Orden es, a la vez -siguiendo el análisis realizado por el autor que la comenta-, refundidora, reglamentaria e interpretativa⁵⁸, siendo el resultado una

⁵⁵Martínez Lafuente: "La potestad reglamentaria..."op.cit.,págs.241 y 242.

⁵⁶Fue objeto de un comentario por parte de Montero Sáenz, cuyo título es lo suficientemente expresivo de la opinión que le merecía: "La arrogadora Orden ministerial de 19 de octubre de 1976", publicado en CT, núm.20 (1977), págs.95 y ss.

⁵⁷"La inexistencia en el Real Decreto-ley de una disposición autorizadora para que el Ministerio de Hacienda desarrollara sus preceptos tributarios ha obligado a la actual remisión a la genérica potestad reglamentaria; así, los preceptos desarrollados no simplemente interpretativos, son auténticos reglamentos tributarios, aunque lo sean parciales y muy concretos y, desde este punto de vista, la disposición reglamentaria debería haber revestido la forma de Decreto, según el artículo 9º de la Ley General Tributaria...". Montero Sáenz,A: "La arrogadora Orden...".Cit., págs.95 y 96.

⁵⁸Nos parece interesante reproducir las críticas efectuadas a esta disposición contenidas en el artículo citado en nota anterior. En primer lugar, refunde la escala modificada del impuesto con la anteriormente vigente;"...el publicar una escala refundida (es decir, con las modificaciones incorporadas) podría ser aconsejable, aunque no era

Orden defectuosa en muchos sentidos, que acaba cayendo en la tentación de la emulación, arrogándose las facultades de la norma que trata de desarrollar e interpretar".

Pero si bien hemos de ser críticos con los excesos comentados, no podemos serlo menos con otras prácticas. Nos referimos, en concreto, a los supuestos en los que se prescinde de la forma de Orden ministerial, y se utiliza directamente el modelo de declaración para aclarar, ya sea en las instrucciones de relleno o en la propia configuración del impreso ciertas cuestiones dudosas, pudiendo decirse que en algunos casos se da mayor relevancia al modelo que a la letra de la Ley⁵⁹. Criticable es, igualmente, la moda de publicar algunas circulares de forma restringida, de modo que el contribuyente tiene más complicado conocer los criterios de la Administración, tanto por el número de Circulares e Instrucciones como por las vías de acceso a tal información.

Al hilo de lo expuesto conviene resaltar el dato de la necesaria publicación de las Ordenes interpretativas en el Boletín Oficial del Estado. Entendemos esta exigencia formal en el sentido de cumplir una finalidad de defensa del contribuyente, en tanto que

imprescindible, pero no precisaba de ninguna Orden ministerial; bastaba con haberla incorporado a los modelos para la declaración del impuesto. Ahora bien, si la Orden ha pretendido sustituir (aunque sea por dos años) a la escala anteriormente vigente, debería haber respetado la jerarquía de las normas y haberlo hecho por decreto.... Pero es que la Orden no se ha limitado a publicar una escala refundida, sino que ha ido más lejos: "para aclarar dudas", ha establecido que quedan subsistentes determinados tipos de gravamen, como el 15% aplicable a las plusvalías en los casos y condiciones que, con arreglo a la normativa vigente, sea de aplicación el indicado tipo de gravamen".

En segundo lugar, gradúa la cuantía de las sanciones previstas. El Real decreto-ley establecía una multa que se le impondría a quienes no incluyeran en su declaración signos externos que les sean imputados a tenor de lo dispuesto en el artículo veinte del Texto Refundido, fijándose un mínimo y un máximo. Se hacía, pues necesario graduar la sanción entre ambos límites. "Sin embargo, el desarrollo de este propósito no se hizo correctamente. En el número Tercero de la Orden se decía que "A la persona que no incluya en su declaración signos externos a ella imputables..., bien por no haber presentado declaración, o bien habiéndola presentado no hubiera consignado dichos signos, se sancionará...". De este modo, la Orden ampliaba el supuesto sancionable a los que no presentasen declaración, estando obligados a ello. "Aquí no se trata de interpretar una norma oscura, que bien clara que es, aunque no sea justa, y debe entenderse...que la modificación realizada por la Orden es nula, según el principio de reserva de ley".

En tercer lugar, precisa el alcance de las deducciones de los impuestos a cuenta del impuesto general. Mientras el Real Decreto-ley establecía la no deducibilidad de las cuotas de los impuestos a cuenta exentas, desgravadas, etc., la Orden lleva a cabo una interpretación que "excede de la literalidad de los términos del Real Decreto-ley. Este no se refirió en ningún caso al Impuesto sobre las Rentas del Capital como uno de los que podrían deducir sus cuotas exentas del Impuesto General...no obstante la Orden ...permite deducir de la cuota del Impuesto General las cuotas exentas en los supuestos... de dividendos y beneficios de Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria". Resulta así que, sin apoyo legal alguno la "Orden se permite añadir "ex novo" una excepción a los dispuesto en el Real Decreto-ley presuntamente aclarado".

⁵⁹Al cuaderno de instrucciones para la declaración, editado por el Ministerio de Hacienda, aunque no es una norma jurídica, "no se le puede negar el carácter mínimo de instrucciones emanadas del Ministerio..."(Res. TE-AC 14-I-1961, en Amoros, Ley General Tributaria, Edersa, 1964, pág.141). Por su parte, el TS ha afirmado que "**no es disposición interpretativa una Resolución que apruebe modelos e impresos de declaraciones tributarias**" (STS. 24-XI-1985, Ar.4876).

E S T U D I O S

le permitirá conocer los criterios del Ministerio de Hacienda ante disposiciones de dudosa o difícil interpretación, de modo que se garantiza que aquéllos no queden en el mero ámbito interno de la Administración, recibiendo la difusión general que le otorga su inserción en el periódico oficial⁶⁰.

La garantía es importante, tanto por la proliferación de Circulares e Instrucciones cuyo conocimiento, de otro modo, sería realmente difícil, como por el especial interés que tienen los contribuyentes en su conocimiento, sobre todo desde el momento en que se ha desplazado hacia éstos la obligación de realizar un importante número de actos de gestión (retenciones, repercusiones, y sobre todo, autoliquidaciones), lo que les obliga a aplicar las complejas normas tributarias⁶¹.

Pero al mismo tiempo que se destacaba por la doctrina lo positivo de esta garantía, se advertía del peligro que suponía el que se utilizase, como denunciábamos anteriormente ha ocurrido en la práctica, para llevar a cabo una labor normativa bajo la apariencia de simple disposición aclaratoria aprovechando su publicación en el B.O.E, convirtiéndose esta regla de la publicación en un arma de doble filo -siguiendo la

⁶⁰La significación que hoy cabe atribuirle a la necesaria publicación posiblemente no coincidiera con la que tuvieron en mente los redactores del Proyecto. Es -una vez más-, Martín-Retortillo quien, analizando la redacción del proyecto, su tramitación y el texto propuesto por la ponencia, que prosperó, nos da la clave de la cuestión: "es fácil que en relación con la exigencia de publicación de estas disposiciones interpretativas haya influido una confusión que se advertía en la redacción del proyecto, pero que luego no ha pasado al texto de la ley. Decía el proyecto: "la facultad de dictar disposiciones con carácter general, interpretativas o simplemente aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria, corresponden privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante orden publicada en el BOE". Hablaba el proyecto de la facultad de dictar "disposiciones de carácter general". Con esta expresión se alude, en principio, a disposiciones con valor normativo. De forma que el precepto transcrito no era riguroso en el empleo de esta expresión. El hablar de disposiciones de carácter general pudo hacer que se pensara en la regla que contenía el art.29 de la Ley de Régimen jurídico -recogida luego en el art.132 de la LPA-, según la cual para que produzcan efectos jurídicos las disposiciones de carácter general, habrán de publicarse en el BOE, y entrarán en vigor conforme a lo dispuesto en el art.1º del C.c. Se trata, como se ve, de un precepto que parece construido expresamente para las normas, y de ahí el sentido que juega su publicación. Ahora bien, el art.18 de la LGT no se está ocupando de disposiciones de valor normativo: de ahí que el texto definitivo de la ley no hable de "disposiciones de carácter general", sino simplemente de "disposiciones interpretativas o aclaratorias". Pero claro, al modificarse en este sentido el precepto, la regla de la obligatoriedad de publicación en el BOE tiene ya un sentido totalmente diverso". Martín- Retortillo: "La interpretación...".Cit., págs.370 a 372.

⁶¹Compartimos plenamente la opinión de Zornoza Pérez cuando señala que, "No basta ya con la tradicional declaración de los diversos elementos que configuran el hecho imponible de los tributos, sino que dicha participación supone cada vez más la realización de complicadas operaciones de clasificación jurídica, que exigen de los contribuyentes un grado de conocimiento de las disposiciones tributarias, la doctrina administrativa y las opiniones jurisprudenciales, no siempre fácil de alcanzar dada la creciente complejidad de las normas y de las relaciones sociales y económicas sobre las que inciden. Por ello, no será fácil negar que la asunción por parte de los contribuyentes del conjunto de obligaciones y deberes a través de cuyo cumplimiento se realiza tal participación en los procedimientos de gestión, supone para ellos costes adicionales no despreciables en términos de presión fiscal indirecta...". Zornoza Pérez, J.J: "Significado y funciones de las Consultas a la Administración en materia tributaria". CT, núm.50 (1984), pág.519.

terminología empleada por Martín- Retortillo⁶²- que ha servido para fines distintos de los que le son propios, utilizándose indebidamente por el Ministro de Hacienda este instituto de fácil manejo para ir más allá de la mera labor hermenéutica.

Por otra parte, este dato ha sido utilizado en la polémica doctrinal acerca de la naturaleza jurídica de las Ordenes interpretativas. Así, mientras quienes sustentan la naturaleza de mandato jerárquico de estas disposiciones contemplan la exigencia de publicación como garantía del contribuyente, negando que el simple hecho de su publicidad altere su naturaleza intrínseca de disposición interpretativa; por su parte, los que defienden su función innovadora del ordenamiento entienden este hecho como requisito o consecuencia lógica de su carácter normativo. Precisamente por ser normas -señala Antonio Cayón- han de publicarse para que sean válidas y eficaces; no estamos ante meras instrucciones jerárquicas que obliguen sólo a los órganos de gestión y que excepcionalmente se publiquen en el Boletín Oficial del Estado, sino al contrario, ante verdaderas normas reglamentarias⁶³.

El alcance vinculante de estas Ordenes se determina en el párrafo 2º de modo claro: **"...serán de obligado acatamiento por los órganos de gestión de la Administración Pública"**. Este obligado acatamiento es una manifestación del principio de jerarquía que rige en la Administración Pública, así como, de la llamada por la doctrina, potestad doméstica del Ministro de Hacienda para guiar la actuación de los servicios de él dependientes, indicando o resaltando lo que las leyes o reglamentos dispongan⁶⁴.

Nótese, que el mencionado número 2º del art.18, al señalar la eficacia de las disposiciones interpretativas o aclaratorias, menciona expresamente -y únicamente- a los órganos de gestión, lo que de inmediato parece permitir afirmar, que las citadas disposiciones carecen de valor vinculante -además de, para los particulares- para los Tribunales Económico-Administrativos⁶⁵. Abonaría esta conclusión, la consideración de la re-

⁶²Martín-Retortillo: "La interpretación...".Cita. pág.369.

⁶³Cayón Galiardo, A: "La interdicción...". Op.cit.,pág.233. Martínez Lafuente utiliza, igualmente, este dato en favor de su postura: la LGT le llama "disposiciones" a las Ordenes dictadas al amparo del artículo 18, y precisa, además, en su artículo 9º, que "los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter se regirán:...por las Ordenes del Ministerio de Hacienda publicadas en el Boletín Oficial del Estado", entre las que, formalmente se encuentran las que nos ocupan. Martínez Lafuente: "La potestad reglamentaria..."Op.cit., pág.233.

⁶⁴Elena Cazorla, M: "Las disposiciones interpretativas". en Comentarios a la Ley General y Líneas para su Reforma.Ob. Cit. págs.287 y ss. En este sentido se pronuncian, entre otros, Giménez-Reyna,: "Las potestades..."cit.,pág.85; y Pastor Ridruejo: "La facultad de interpretación..."cit., pág.312.

⁶⁵ "Se publiquen o no en el periódico oficial, sólo obligan a quienes han de acatarlas por simple subordinación jerárquica, es decir a los funcionarios dependientes de la autoridad que la emita, pero no a los particulares o administrados, por carecer de eficacia externa"(Res. TEAC 30- III-1978, en RDFHP, núm.143, pág.1095).

"Las circulares, aun sin resultar vinculantes para el contribuyente, constituyen y tienen para las oficinas liquidadoras del impuesto fuerza y eficacia bastante para su ejecución, y suponen naturalmente una interpretación orientativa en esta jurisdicción económico-administrativa" (Res. TEAC 4-XII-1972, en RDFHP, núm.116/II7, pág.393).

E S T U D I O S

solución de reclamaciones como una función que, si bien es realizada por órganos administrativos, no es de gestión, sino que, precisamente, su objeto es el conocimiento de las reclamaciones que se planteen contra los actos dictados en aquélla. Contamos, igualmente, con un argumento de derecho positivo, el art.90 de la LGT, que reconoce la separación en dos órdenes, el de gestión y el de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten. Lo contrario "supondría dar al traste con la propia vía administrativa de resolución de reclamaciones que se haría innecesaria en este caso puesto que su voluntad y sus resoluciones sólo podrían inclinarse en favor de los órganos de gestión en tanto hubiesen sido respetuosos con estos reglamentos. En cambio, permitiéndoles disentir- es como cumplen verdaderamente su función de resolver conflictos y litigios, y justifican su misma existencia de economía en la intervención de los Tribunales de justicia y de servir al principio de autotutela"⁶⁶. Sin embargo, el Tribunal Supremo en alguna ocasión ha reconocido que obligan a los Tribunales económico-administrativos (STS 25-1-1971, Ar.133)⁶⁷.

⁶⁶Cayón Galiardo, A: "La interdicción..."cit., pág.576. Evidentemente, los que hablan de normas reglamentarias cuando se refieren a estas Ordenes matizan la no vinculación de los Tribunales económico-administrativos. Como representante de esta corriente doctrinal, Martínez Lafuente, siendo coherente con el carácter híbrido que le otorga a estas disposiciones, expone"...en tanto en cuanto las Ordenes interpretativas son mandatos cuyo contenido es el propio de una Circular o Instrucción...no afecta a los órganos económico-administrativos. Cosa distinta es la Orden interpretativa en cuanto norma reglamentaria, aquí creemos perfectamente aplicable la tesis de los autores, que entienden trasladable la excepción de ilegalidad a la vía económico-administrativa; dicho de otra forma, la resolución de un recurso administrativo y en particular el económico-administrativo, implica que con carácter previo tenga que conectarse la pretensión impugnatoria directamente con la Ley, por lo que las normas reglamentarias serían aplicables en tanto en cuanto no contradijeran las normas legales.

Si partimos de que un órgano económico-administrativo, puede contrastar el texto reglamentario con la Ley, dejando de aplicar el primero cuando está en contradicción con la norma de rango superior, queda resuelto el tema con relación a las Ordenes interpretativas, ya que por tener naturaleza reglamentaria son reconducibles a este esquema sin otra especialidad.

En resumen, la Orden ministerial interpretativa en cuanto Circular o Instrucción en la que está un mandato jerárquico, obliga a su cumplimiento a los órganos que aplican las normas tributarias, o sea, a los integrantes de la vía de gestión; por contra, la citada Orden en cuanto norma jurídica despliega los efectos propios de todo Reglamento, pudiendo servir para fundamentar la decisión de un órgano económico-administrativo o de un Tribunal de justicia si contrastada con la legalidad vigente no se desprende una contradicción entre una y otra". Martínez Lafuente: "La potestad..."cit., págs.238 y 239.

Antonio Cayón, que se inscribe en esta corriente doctrinal, pese a afirmar que se trata de verdaderas normas reglamentarias, considera que tienen una eficacia vinculante limitada y que los órganos de resolución de reclamaciones se ven afectados por ellas en el sentido de imponerlas a los órganos de gestión cuando sean conformes a Derecho, pero pudiendo separarse de su contenido cuando lo estimen inadecuado, cosa que ante Reglamentos -sin más calificaciones- no podrían realizar. Tampoco podrán entrar a fiscalizar su contenido, pues ello es control de normas y no les compete realizarlo dado que éstas o bien se impugnan ante los órganos judiciales competentes para declarar su ilicitud, o bien se derogan como todas las normas por otras posteriores. Páginas 572 y ss. del trabajo antes citado.

⁶⁷Ante la alegación del recurrente de la indebida vinculación del TEAC a la interpretación ministerial (Orden de 19 de septiembre de 1968), el TS niega la admisión de tal alegación, argumentando:

Felipe Romero García

Lo que parece claro, y que no admite discusión alguna, es que los Tribunales de justicia no quedan vinculados por una interpretación administrativa, gozando de plena libertad para comprobar si el acto recurrido se adecúa o no a las normas vigentes, independientemente de lo que se diga en las disposiciones administrativas dictadas para aclararlas⁶⁸. No se pretende con esta afirmación negar la importancia que de hecho tienen en la práctica, sobre todo cuando, como consecuencia del mandato del art.18.2, los órganos de gestión las aplicarán cotidianamente. Es más, la proliferación de Circulares e Instrucciones unido a la vinculación jerárquica de sus destinatarios provoca ciertos "vicios" en la actuación administrativa, en tanto que los órganos administrativos -como advertía Vicente Arche⁶⁹- tienden a olvidar el recto significado de la ley y a sustituirlo por las instrucciones de los superiores jerárquicos, con gran quiebra de la legalidad tributaria. Por ello, aunque no vinculen al particular se ve afectado por ellas, pudiendo invocarlas en defensa de su interés, e incluso impugnarlas cuando repercuta sobre el sujeto pasivo a través de actos de aplicación individual (así lo ha reconocido el TS en las sentencias 9 de junio de 1986 -Ar.3372- y de 16 de octubre de 1991, -Ar.9545-).

El mantenimiento del precepto, tras la reforma parcial de 1995, habrá decepcionado a quienes proponían su supresión, en base a la confusión e inseguridad jurídica que conlleva. Esta era la opinión de Elena Cazorla⁷⁰, para quien debe procurarse que las normas se dicten con tal claridad que no hayan de ser interpretadas (deseo loable, aunque poco realista), pero quien interpreta o tiene que interpretar el Derecho son los Tribunales de justicia.

No compartimos esta idea. La interpretación de las normas, y en especial la tributarias, es siempre necesaria dada su complejidad, agravada por el aluvión legislativo que ha tenido lugar, sobre todo, en los últimos tiempos debido a la, aún inacabada, reforma tributaria iniciada en 1977. Esto, unido a la existencia de múltiples órganos que deben aplicarlas, ha llevado a la aceptación generalizada del uso de Circulares e Instrucciones

1º que siendo el TEAC un órgano de reclamación de la administración fiscal ha de acatar las disposiciones que por el propio Ministro del ramo se den con carácter general.

⁶⁸En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sentencia de 3 de febrero de 1990: "La interpretación o aclaración que se alcance en las órdenes a que se refiere el art. 18 LGT no se impone a los tribunales en su misión de interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho". Referencia tomada de Elena Cazorla: "Las disposiciones...". Op.cit.

También el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto: "no está en contradicción con la potestad reglamentaria que el art.97 CE atribuye al Gobierno, pues mientras ésta tiene por objeto desarrollar la legislación, la mera facultad interpretativa de las leyes tributarias atribuida al Ministro de Hacienda se limita a aclarar por vía interpretativa una norma legal o reglamentaria preexistente, si bien esta interpretación no se impone a los Tribunales (SSTS 10-3-1984, Ar798, y 13-7-1985, Ar.4085).

⁶⁹Citado por Martín-Retortillo en la página 366 de su artículo reseñado en notas anteriores.

⁷⁰Elena Cazorla: "Las Disposiciones...".Cit. Pág.296.

E S T U D I O S

que dictadas, exclusivamente, por el Ministro de Hacienda, permiten una cierta uniformidad interpretativa en aras de la seguridad jurídica.

El problema, en mi opinión, no está en el hecho de que la LGT contemple la posibilidad de que el Ministro de Hacienda dicte disposiciones interpretativas; se encuentra en la delimitación de esta facultad, de modo que se impida la extralimitación que supone salirse de la mera función interpretativa.

Por otra parte, debe tenerse presente que la legislación administrativa atribuye a los Ministros la potestad reglamentaria en las materias propias de su Departamento. Y si bien es cierto que el uso de aquélla debería limitarse a la materia organizativa, también lo es que existiría el peligro latente de que el Ministro en uso de esta potestad de organización dictase disposiciones de orden interno incluyendo en ellas directrices o criterios interpretativos para guiar la actuación de sus subordinados. Ello significaría que la supresión del artículo 18 no impediría que en la práctica el Ministro, como jefe del Departamento y en el ejercicio de su poder de dirección, dictase disposiciones interpretativas con el agravante que supondría su no publicación, cuando hemos considerado ésta como una garantía en defensa del contribuyente.

No obstante, habría sido deseable que se hubieran introducido en el precepto los retoques precisos, que, acogiendo los criterios sentados por el TS respecto de este tipo de Ordenes⁷¹, hubiesen puesto coto al uso indebido de esta potestad.



⁷¹En sentencia de 12 de julio de 1982 (Ar.4740), el TS ha dejado sentado que, para que una orden interpretativa se considere como tal se requiere:

- Que concrete los preceptos que se interpretan.
- Que determine los términos de la norma aclarada necesarios de interpretación y en qué sentido se aclara la duda.
- Que mantenga en su integridad los términos del precepto aclarado, sin que pueda ser incluida en el limitado marco de las órdenes interpretativas una norma que altere o modifique el texto que se pretende aclarar.