

Fiscal

# La deducibilidad de las retribuciones de los administradores en las sociedades unipersonales: análisis del artículo 14.1e del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

El Tribunal Supremo, analizando el artículo 14.1e del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, determina que las retribuciones de los administradores de sociedades unipersonales, cuando estén acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible, aunque no las hubiese aprobado la junta general.

## PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

**E**l Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 3071/2023, de 27 de junio (rec. núm. 6442/2021), analiza si las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima unipersonal que constan acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que no hubieran sido aprobadas por la junta general de accionistas —tal y como defendió la Administración y la sentencia de la Audiencia Nacional ahora recurrida— o si, por el contrario —como defendió la recurrente—, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este

requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

Pues bien, en su fallo, el alto tribunal estima las pretensiones de la entidad recurrente, casando y anulando la sentencia de instancia tras analizar los aspectos que se relacionan a continuación.

### 1. Las liberalidades no deducibles y las retribuciones de los administradores: interpretación del artículo 14.1e del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

El tribunal —aludiendo tanto al hecho de que la base imponible del impuesto sobre

sociedades se determina a partir del resultado contable, con las correcciones fiscales que procedan, como al principio general contable de la correlación entre gastos e ingresos—, ahonda en la diferenciación entre *gasto contable* —que responde a su naturaleza económica con independencia de las normas tributarias— y *gasto fiscalmente deducible* —que se corresponderá con el contable, salvo cuando sea preciso realizar una corrección o ajuste mediante la aplicación de las normas tributarias—.

Aplicando ese esquema a las retribuciones objeto de controversia, el gasto contable será gasto deducible excepto que sea preciso efectuar un ajuste fiscal, que podría venir, en este caso, de los gastos exceptuados como gastos fiscalmente deducibles comprendidos en el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y, en particular, en su apartado 1e.

Del análisis de tal precepto, el alto tribunal deduce que su interpretación debe llevar a considerar que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito. Sin embargo, por aplicación del segundo inciso del referido artículo —añade—, serán deducibles las disposiciones —que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado— realizadas «a título gratuito» por relaciones públicas con clientes o proveedores; las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que, no estando comprendidas expresamente en esta enumeración, respondan a la misma estructura estando correlacionadas con la

actividad empresarial y dirigidas a mejorar sus resultados, directa o indirectamente, del presente o del futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.

Por tanto, según la interpretación del alto tribunal, los gastos excepcionados de la no deducibilidad del artículo 14.1e han de entenderse también realizados, como cualquier donativo o liberalidad, a título gratuito —ya que no persiguen una contraprestación—, aunque se diferencian de los donativos o liberalidades excluidos de deducción en su finalidad, esto es, la optimización de la actividad y el resultado empresarial, fines que justifican que se admita su deducción. De ese modo, añade el tribunal, esos gastos que se excluyen de la no deducibilidad poseen una significación y un alcance propios.

En definitiva, concluye el tribunal, son deducibles aquellos gastos que «siendo donativos o liberalidades» —entrando por tanto en esta categoría descrita y desarrollada en el artículo 14.1e del citado texto refundido— se realizan por las razones apuntadas —atenciones a clientes o al propio personal, y los promocionales—. A los anteriores, el Tribunal Supremo entiende que hay que añadir, con mayor grado de indeterminación, todos aquellos donativos o liberalidades realizados por la empresa «que se hallen correlacionados con los ingresos», entendiéndose por tales los donativos y liberalidades efectuados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, y partiendo de la base de que todas las partidas a las que se refiere el citado artículo 14.1e se efectúan «a título gratuito», el alto tribunal concluye que tal precepto no puede aplicarse a las retribuciones percibidas por los administradores sociales en desarrollo

de su actividad. Tales cantidades —añade— están relacionadas con la prestación de su función propia, real y efectiva, por lo que no pueden ser en absoluto consideradas liberalidades, donaciones o regalos. Por tanto, sea o no aplicable la llamada *doctrina del vínculo* —esto es, que la condición de administrador absorba o embeba cualquier otra relación de signo laboral, al margen de todas las circunstancias concurrentes—, lo que resulta indiscutible —a juicio del tribunal— es que los pagos a los administradores, que no son socios en este caso, no son liberalidades, estando ausente el *animus donandi* que las caracteriza.

Por tanto, el tribunal respalda la posición de la recurrente al entender que los gastos derivados de las retribuciones a los administradores no pueden subsumirse en la categoría de donativos y liberalidades del artículo 14.1e del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ya que su causa jurídica y económica es onerosa, no gratuita; se remuneran unos servicios efectivos, sin que exista discusión sobre el hecho de que se hayan prestado efectivamente; y se trata de servicios que están contabilizados, probados y previstos en los estatutos.

## **2. El requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general: especial referencia a su aplicación a las sociedades unipersonales**

La Administración y la Sala de instancia asociaron de manera indisoluble el incumplimiento de la legislación mercantil —fundada aquí en la falta de previsión específica de la retribución por la junta de accionistas— y la calificación como liberalidades de las percepciones, convirtiendo así un acto de disposición oneroso en uno lucrativo, transformación que, a juicio del alto tribunal, no puede derivarse del solo hecho de que pueda concurrir

un eventual incumplimiento de la norma mercantil.

Para analizar esta cuestión, el tribunal parte del análisis de las normas mercantiles que la sentencia de instancia entendió aplicables. Se trataba de los artículos 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Anónimas y 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital en su versión originaria aplicable *ratione temporis*.

En opinión del tribunal, tales normas, en particular, el citado artículo 217 en su redacción originaria aplicable al caso, no exigen ni prevén la necesidad de que la junta general de una sociedad anónima —no limitada— apruebe las retribuciones de sus administradores, de modo que no constituye incumplimiento de la norma mercantil la pretendida inobservancia de un requisito que no es tal, al no verse reflejado en ellas. Por otra parte, analizando el requisito de la previsión estatutaria de las retribuciones de los administradores desde una perspectiva teleológica o finalista, el alto tribunal destaca que aquél aspira a asegurar los derechos de los socios minoritarios, que no existen en las sociedades unipersonales, por lo que en esos casos decae su significado último, ya que la propia estructura accionarial garantiza el conocimiento y aprobación por el socio de la remuneración que por propia voluntad satisface a los administradores. No podría ser de otro modo —añade el tribunal—, cuando es el socio el que decide y nombra al administrador, lo remunera y luego aprueba las cuentas anuales que reflejan las anotaciones correspondientes.

Pero, además, concluye el tribunal, el eventual incumplimiento de la norma mercantil —para el caso de que lo fuera— no tendría el efecto de transformar automáticamente una prestación onerosa en otra gratuita que hubiera de calificarse fiscalmente como una liberalidad

no deducible en el impuesto sobre sociedades. Ello supondría, en palabras del tribunal, «una mutación no ya fiscal, ni aun mercantil, sino puramente contractual, pues la relación entre los administradores y la sociedad es onerosa y no pierde su condición de tal en ningún caso, por lo que las retribuciones a los administradores no pueden ser forzosamente insertas en la noción de liberalidades» para predicar así su no deducibilidad. Es más —añade—, aun cuando existiese una supuesta infracción de la norma mercantil, «se habría producido sin daño para nadie», esto es, ni para el socio único ni para la Hacienda Pública. En el caso de esta última, sus intereses están salvaguardados, ya que se trata de remuneraciones que tributan como rendimientos del trabajo en sede de los perceptores, de suerte que la deducción fiscal del gasto para la sociedad pagadora es coherente con la consideración que a la propia Administración le merece el ingreso correlativo para el perceptor en su impuesto personal. Defender otra posición —argumenta el tribunal— supondría legitimar un enriquecimiento injusto de la Administración, que rechazaría la deducibilidad de un gasto contabilizado, con causa onerosa y correlacionado con los ingresos, con la excusa del incumplimiento de las normas mercantiles, que, además, ni siquiera existió en este caso.

Añadido a lo anterior, el alto tribunal advierte que la sentencia recurrida no entró a analizar preceptos concernientes al caso, teniendo en cuenta que se trata de una sociedad unipersonal, tales como el artículo 15 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital —donde se establece que «en la sociedad unipersonal el socio único ejercerá las competencias de la junta general»— y el artículo 159 del mismo texto legal, alusivo a la junta general. De acuerdo con ellos, en las sociedades con un socio único, es dicho socio el que aprueba los estatutos que prevén

el carácter remunerado del cargo, designa a los administradores entre los trabajadores de confianza, fija sus retribuciones —en competencia propia atendiendo al citado artículo 15— y, además, es el que aprueba las cuentas anuales de la compañía y, por tanto, conoce, ratifica y aprueba todos los gastos de la entidad, entre los que innegablemente figuran las retribuciones de los administradores.

Por las razones expuestas, el Tribunal Supremo concluye que las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil que estén debidamente contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos deben ser consideradas fiscalmente deducibles con independencia de que hayan sido o no aprobadas por la junta —ya que dicho requisito no es exigido por la norma mercantil aplicable al caso— o, aun siéndolo, su inobservancia en el caso de una sociedad participada por un socio único no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto ni la improcedencia de su deducibilidad.

### **3. Una referencia a la aplicabilidad de la teoría del vínculo**

El Tribunal Supremo recuerda que la teoría del vínculo, conforme a la cual la condición de administrador absorbe o embebe cualquier otra relación de signo laboral, despliega sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador con la empresa, lo que determina que la competencia para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación recaiga en la jurisdicción mercantil y no en la social.

Pues bien —dice el tribunal—, aun admitiendo la teoría del vínculo o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución que nos ocupa no será (nunca) una liberalidad no deducible si es real, efectiva, probada, contabilizada y onerosa. Es

más —continúa argumentado—, habría de preguntarse, atendida esa especie de absorción normativa, qué sucedería si el cargo de administrador fuera previsto estatutariamente como gratuito. En tal caso, no parece lógico que la parte de la retribución que percibiría el administrador como trabajador —y que sería además objeto de retención— no pudiera ser deducida por la empresa pagadora. Quiere ello decir —termina señalando el tribunal— que «la consecuencia basada en la llamada *teoría del vínculo*, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso».

También en relación con la teoría del vínculo y tras repasar diferentes sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el alto tribunal entiende que tal teoría no puede invocarse para «hacer de peor condición» a los trabajadores que a la vez son administradores respecto de otro tipo de trabajadores en los que no cabe apreciar el doble vínculo. Utilizar tal teoría para negar la posibilidad de los gastos objeto de controversia supondría, en opinión del tribunal, una infracción del Derecho de la Unión Europea.

#### 4. La doctrina del Tribunal Supremo

A tenor de las consideraciones expuestas, el alto tribunal establece como doctrina, bajo la legislación mercantil y tributaria aplicable al caso, lo siguiente:

- 1) Las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible (art. 14.1e TRLIS) por el hecho de

que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución, como sucede en este caso.

- 2) En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC).
- 3) Aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil —para ejercicios posteriores a los analizados—, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad.

#### 5. Consideraciones finales

Las conclusiones del Tribunal Supremo en la sentencia comentada están alineadas con el actual artículo 15e de la Ley 27/2014 —no aplicable al caso analizado en la sentencia—, que excluye expresamente del apartado relativo a los «donativos y liberalidades» las «retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad».

Pues bien, aunque tampoco resultaba aplicable en ese caso, cabe destacar que el tribunal se refirió expresamente en la sentencia a un

precepto que invocó la Abogacía del Estado, el actual artículo 15f, en el que se excluyen de deducibilidad «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», pretendiendo así una aplicación retroactiva, *in malam partem*, de una exigencia legal que no regía en el periodo regularizado. Pues bien, al margen de lo anterior, sobre esta cuestión el tribunal invocó su doctrina, plasmada en la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 150/2021, de 8 de febrero (rec. núm. 3071/2019), donde expresamente señaló que las «*actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*» no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico, ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias y sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión *actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico* necesita ser acotada; han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto

que esa expresión remite sólo a cierto tipo de actuaciones, v. g., sobornos y otras conductas similares, donde no caben los meros incumplimientos de requisitos mercantiles.

En definitiva, a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo, no cabe negar la deducción de los gastos generados por las retribuciones referidas, siempre que la existencia de tales servicios no se discuta y los gastos que originan estén debidamente contabilizados.

Cabe destacar, además, que el tribunal se muestra continuista con su doctrina precedente (sentencias de 30 de marzo del 2021 —rec. núm. 3454/2019— y de 26 de julio del 2022 —rec. núm. 5693/2020—) sobre la deducibilidad de gastos en el impuesto sobre sociedades, partiendo de un enfoque flexible del concepto de *correlación* que reduce el ámbito de las liberalidades no deducibles.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

**Mariana Díaz-Moro Paraja**

Tel.: (+34) 91 582 91 00  
mdiazmoro@ga-p.com

**Núria Vila Masip**

Tel.: (+34) 93 415 74 00  
nvila@ga-p.com

**Luis Villar Calvo**

Tel.: (+34) 96 351 38 35  
lvillar@ga-p.com

*Advertencia legal:* El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna. Para más información, consulte nuestra web [www.ga-p.com](http://www.ga-p.com), o diríjase al siguiente e-mail de contacto: [info@ga-p.com](mailto:info@ga-p.com).