

# El Tribunal Supremo avala la deducibilidad de las retribuciones que perciban los consejeros por la realización de funciones ejecutivas reales y efectivas

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 2 de noviembre de 2023 (rec. núm. 3940/2022), analiza en casación, entre otros aspectos, si resultan o no deducibles en el impuesto sobre sociedades las retribuciones satisfechas a los Directores Generales con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, participen como vocales en los Consejos de Administración de las entidades.

---

## NÚRIA VILA MASIP

*Of counsel*, del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

## PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

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

**T**eniendo en cuenta que la sentencia de instancia -Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2022 (rec. núm. 686/2018)- falló a favor de la deducibilidad de las citadas retribuciones, la Administración General del Estado recurre ahora en casación dicho fallo en relación con el tema mencionado, considerando básicamente que la Audiencia Nacional interpretó erróneamente la “doctrina del vínculo”. Y ello porque dicha sentencia matizó la citada doctrina en el ámbito fiscal tras considerar acreditada la doble relación, laboral y mercantil, de quien realiza una dualidad

de funciones, esto es, las correspondientes a su condición de miembro del Consejo de Administración -preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del propio Consejo de Administración-, y las realizadas en su condición de Director General -no susceptibles en ese caso de ser realizadas individualmente como miembro del referido Consejo, aunque tales funciones fueran ejecutivas, sino bajo la dependencia e instrucciones del órgano de Administración, o de quien tenga delegadas estas funciones-, concluyendo la Audiencia Nacional que éstas debían considerarse un gasto deducible y no una liberalidad.

El Alto Tribunal, por su parte, aborda el análisis de la cuestión recordando su jurisprudencia previa orientada, en especial, a concretar el ámbito de los “donativos y liberalidades” no deducibles. Particular relevancia confiere en ese sentido a su reciente Sentencia de 27 de junio de 2023 (rec. núm. 6442/2021), ya analizada por Gómez Acebo & Pombo<sup>1</sup>, reiterando ahora buena parte de la fundamentación jurídica de dicho fallo para terminar confirmando la conclusión alcanzada por la sala de instancia en este punto.

## **A esos efectos, el Tribunal Supremo incide ahora especialmente en los siguientes aspectos:**

- Las retribuciones satisfechas al Director General de la entidad responden a la prestación de unos servicios que son reales, efectivos y no discutidos en el proceso. Se trata de retribuciones por servicios prestados en el contexto de un contrato laboral de alta dirección, claramente diferenciados y en modo algo solapados con los servicios prestados como vocal del Consejo de Administración de la sociedad.
- Es precisamente la realidad y efectividad de los servicios prestados lo que, aun admitiendo la teoría del vínculo —que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria—, excluye la posibilidad -en el ámbito tributario- de calificar sin más como liberalidades a las retribuciones que se abonen por aquéllos, tal y como lo apuntaba ya la Sentencia de 27 de junio de 2023. En ésta el tribunal afirmaba ya que, aun cuando el cargo de administrador estuviese previsto estatutariamente como gratuito, no parece lógico que la parte de la retribución que pueda percibir como trabajador -y que sería además objeto de retención- no pudiera ser deducida por la empresa pagadora.
- Pues bien, sea o no aplicable la llamada doctrina del vínculo, lo que resulta indiscutible es que la retribución satisfecha al Director General —con contrato laboral de alta dirección caracterizado por las notas de dependencia y ajenidad—, que al mismo tiempo actúa como vocal del Consejo de Administración y que, además, no es socio de la sociedad, no puede calificarse como liberalidad, en ninguno de los posibles sentidos del término.
- Resultaría absurdo que los administradores sociales que, además, llevaran a cabo funciones o tareas encomendadas por la empresa, real y efectivamente realizadas y al margen de la función de administrador, tuviesen que desempeñarlas de modo también gratuito o, cuando menos, sin posibilidad para el pagador de deducir el gasto correspondiente, afirmación que “conduciría a conclusiones claramente absurdas”.
- Por tanto, en el caso analizado, la retribución que puedan percibir los administradores sociales por causa distinta a tal condición, cualquiera que sea su naturaleza, no puede calificarse como una liberalidad, ni determinar por esa razón la no deducibilidad del gasto.

En definitiva, concluye el tribunal, nada impide que los administradores de sociedades puedan percibir otras retribuciones por causa distinta de la propia condición de administrador, en este caso, por ser trabajador con contrato laboral de alta dirección, sin restricciones por el tipo de sociedad, de forma que las funciones de alta dirección por las

---

<sup>1</sup> [Enlace](#)

que se les retribuye —en este caso, como director general— resultan perfectamente diferenciables de las que corresponden por su mera pertenencia al consejo de administración, debiendo aceptarse su deducción por parte de la sociedad siempre y cuando -insiste el tribunal-, tales retribuciones se

correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos.

Confiemos en que esta Sentencia suponga un punto final a la larga polémica que ha perseguido a esta materia durante tantos años.

---

*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).