

La deducibilidad de las retribuciones de los administradores sociales: evolución de la cuestión a la luz de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo ha abordado recientemente en varias sentencias la cuestión relativa a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores o consejeros de entidades, avanzando una posición antiformalista en su Sentencia de 27 de junio de 2023 que se ha ido consolidando a través de su jurisprudencia posterior.

ROCÍO ARIAS PLAZA

Abogada del Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

JOHN GALILEA CLAVIJO

Abogado del Área 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

1. Primer paso hacia la defensa de una posición antiformalista en el contexto de una sociedad unipersonal: Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2023

En esta sentencia el Tribunal Supremo determinó que las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima unipersonal, que constan acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no 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.

Entre sus argumentos, destacamos los siguientes:

- Los gastos derivados de las retribuciones a los administradores no pueden subsumirse en la categoría de donativos y liberalidades del artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —art. 15.e) de la Ley 27/2014—, 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 los mismos se hayan prestado efectivamente; tratándose de servicios que están contabilizados, probados y previstos en los estatutos sociales.

- 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 o no sido aprobadas por la junta general*. La inobservancia de este requisito 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. En las sociedades unipersonales 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 de la Ley de Sociedades de Capital).
- En relación con la teoría del vínculo, el Tribunal Supremo entiende que la misma 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 deducir fiscalmente los gastos objeto de controversia supondría, en opinión del Alto Tribunal, una infracción del Derecho de la Unión Europea.

Valoración y efectos de la sentencia

Esta sentencia preconiza una posición antiformalista de la cuestión analizada, al defender

la deducibilidad de las retribuciones de los administradores —reales, efectivas, probadas, contabilizadas y onerosas— derivadas del desempeño de funciones, aun cuando se incumpla el requisito mercantil relativo al acuerdo de la junta general.

No obstante lo anterior, dicho fallo se emitió en el contexto de una sociedad unipersonal que estatutariamente había previsto la retribución del cargo de administrador, por lo que dejaba sin aclarar suficientemente la posibilidad de extender tales conclusiones tanto a *entidades no unipersonales*, así como a aquellas que *hubiesen previsto en sus estatutos la gratuidad del cargo*.

2. Extensión de la postura antiformalista a las entidades no unipersonales: Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de enero y 20 de febrero de 2024

La posibilidad de extender a entidades no unipersonales el criterio antiformalista mantenido en la Sentencia de 27 de junio de 2023, se aceptó en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2024 (rec. núm. 4378/2022). En ella se admitió la deducibilidad de las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad no unipersonal, acreditadas y previstas en los estatutos sociales, pero no aprobadas por la junta general de accionistas, requisito mercantil cuya ausencia había determinado la negativa de la Administración a admitir la deducción de tales retribuciones.

En este sentido, la doctrina establecida es la siguiente: «las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no 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 ni por la circunstancia de que las mismas no hu-

bieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas».

La misma conclusión cabe aplicar, a tenor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 2024 (rec. núm.7435/2021), cuando existe acuerdo de la junta general, pero éste no se ha inscrito debidamente en el Registro Mercantil.

Valoración y efectos de las sentencias

Ambas sentencias ponen de manifiesto que el incumplimiento de los requisitos mercantiles relativos a la adopción del acuerdo de la junta general o a su no inscripción, existiendo previsión estatutaria, no conlleva la imposibilidad de la deducción de la retribución de los administradores a efectos del impuesto sobre sociedades.

Ahora bien, insistimos que dichos fallos se han referido a la *inexistencia de acuerdo de la junta general* o, en su caso, a la *inadecuada inscripción registral del mismo*, pero siempre en un contexto en el que existía previsión estatutaria sobre el carácter retribuido del cargo.

Teniendo en cuenta lo anterior, la jurisprudencia analizada podría interpretarse en el sentido de entender que, aunque la falta de cumplimiento de algún requisito mercantil —como el referido acuerdo de la junta general— no determinaría la no deducibilidad de las retribuciones, sin embargo, la ausencia de otros requisitos, particularmente el relativo a la reserva estatutaria sobre el carácter retribuido del cargo, sí podría derivar en la imposibilidad de deducir tales gastos.

De hecho, así lo ha entendido el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en dos Resoluciones de 22 de febrero de 2024 (RG 5806/2023 y RG 6496/2022), en las que, tras admitir la deducibilidad de las retribuciones

que los administradores o consejeros puedan percibir por el desempeño de funciones ejecutivas (relación laboral) aun cuando no se hayan respetado los requisitos mercantiles relativos a la retribución de tales sujetos, determinó que podría determinarse la no deducibilidad de las retribuciones percibidas por la estricta condición de consejero/administrador de la entidad (relación mercantil), ya que respecto a ellas, se exige el «*estricto cumplimiento de las normas mercantiles sobre la retribución de los consejeros/administradores de las sociedades* —carácter no gratuito del cargo, fijación con certeza del sistema retributivo a seguir, para éstos, en los estatutos, con el suficiente grado de certeza—».

De imponerse tal conclusión, habría de relativizarse la referida posición antiformalista a la que hemos venido haciendo referencia, de forma que la misma y sus consecuencias resultarían de aplicación en relación con determinados requisitos formales a los que se ha referido el Tribunal Supremo —acuerdo de la junta general—, pero no ante la ausencia de otros —previsión estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador o consejero—.

2. Hacia la consolidación de la posición antiformalista: Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2024

Pues bien, sobre las dudas que acabamos de plantear, arroja luz la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2024 (rec. núm. 9078/2022), en la que precisamente resuelve como cuestión de interés casacional, si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible «por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales».

El Alto Tribunal, tras analizar la jurisprudencia sobre el tema, recuerda que la negativa a

aceptar la deducibilidad en tal escenario se ha abordado desde diferentes perspectivas. Por un lado, utilizando el enfoque basado en la teoría del vínculo y en la consiguiente existencia de una liberalidad no deducible —superado por la última jurisprudencia del tribunal—. Y, por otro, desde la perspectiva de la estricta «legalidad» del gasto, señalando ahora el tribunal que «ni aun limitando el examen a una cuestión de estricta legalidad puede establecerse la ecuación de que la falta de previsión estatutaria de la retribución de los administradores determina, sin más, la imposibilidad de deducirse el gasto».

Considerando inaplicables ambos enfoques, considera que la no previsión estatutaria no puede comportar, por sí misma, la negación de una realidad jurídica y material. Y es que, concluye, «las previsiones en las normas mercantiles no comportan una presunción

iuris et de iure que trasciende al ámbito fiscal», por lo que «en todo caso, del juego de las previsiones mercantiles debe partirse de que, si no hay previsión estatutaria, en principio y salvo prueba en contrario, se presume que las cantidades entregadas a los administradores son gratuitas». Sin embargo, «cuando se acredita, como es el caso (...), que sí existe onerosidad, que las retribuciones percibidas por los (...) miembros del Consejo de administración (...) responden a los servicios prestados a la misma para obtención de ingresos, desaparece el carácter de gratuidad de las mismas, y de cumplirse el resto de requisitos antes referidos conforme a las normas fiscales han de considerarse gastos susceptibles de deducción», requisitos con los que el Alto Tribunal se refiere, básicamente a la contabilización del gasto, a su onerosidad y a su correlación con los ingresos.

Las previsiones de las normas mercantiles no comportan una presunción *iuris et de iure* que trasciende al ámbito fiscal

Valoración del fallo

A nuestro juicio, del análisis de esta sentencia, unido a lo indicado en las anteriores, se desprende que, si bien las perspectivas y circunstancias que delimitan el examen de la legalidad mercantil son las establecidas, se ofrecen nuevos argumentos para considerar que la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores podría no depender del estricto cumplimiento de la normativa mercantil relativa a aquéllas, cuya inobservancia puede comportar un ilícito mercantil con unas consecuencias que, sin embargo, a juicio del Tribunal Supremo no deberían trasladarse al ámbito fiscal, siempre que quede acreditado que dichos servicios hayan sido efectivamente

prestados y que estén correlacionados con los ingresos de la compañía, debiendo existir a estos efectos prueba suficiente que permita demostrar tal extremo.

En ese sentido, entendemos que el fallo comentado obliga a relativizar la posición formalista que recientemente ha reflejado el TEAC en las dos Resoluciones de 22 de febrero de 2024, ya citadas, en relación con la deducibilidad de las retribuciones que los administradores puedan percibir por el desempeño de tareas propias de su cargo.

De todos modos, hay que tener en cuenta que la Sentencia de 13 de marzo de 2024, aunque realiza las manifestaciones expuestas en términos generales, está resolviendo un supuesto en el que los administradores realizaban funciones ejecutivas —cuya deducibilidad está hoy fuera de duda— además de las propias de su cargo, por lo que sería deseable una manifestación expresa respecto de la deducibilidad de estas últimas aun en el caso de que no se cumplan estrictamente las condiciones

establecidas por la normativa mercantil para tales retribuciones, incluida la reserva estatutaria, siempre que se trate de gastos contabilizados, con causa onerosa y correlacionados con los ingresos.

4. **La indiscutible deducibilidad de las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones ejecutivas: Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2023**

Aunque las sentencias analizadas abordaron la cuestión de la deducibilidad de las retribuciones de los administradores desde una perspectiva general, en muchas de ellas se puso de manifiesto la problemática específica planteada en torno a la deducibilidad de las retribuciones que tales sujetos pueden percibir por el desempeño de las funciones ejecutivas que, en el marco de un contrato de alta dirección, pueden realizar al margen de las propias e inherentes a su cargo. Sin embargo, el fallo más clarificador en relación con ese tema está representado por la Sentencia de 2 de noviembre de 2023 (rec. núm. 3940/2022), en la que el Tribunal Supremo determinó la deducibilidad de las citadas retribuciones, partiendo especialmente de los argumentos esgrimidos en la Sentencia de 27 de junio de 2023 sobre la doctrina del vínculo y el concepto de liberalidad no deducible.

Entre sus argumentos, destacamos los siguientes:

- La realidad y efectividad de los servicios prestados excluye la posibilidad en el ámbito tributario —aun admitiendo la teoría del vínculo, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria—, de calificar sin más como liberalidades a las retribuciones que se abonen por dichos servicios.
- Aun cuando el cargo de administrador estuviese previsto estatutariamente como gratuito, no es 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.
- 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, debe aceptarse la deducción de las retribuciones por funciones ejecutivas, perfectamente diferenciables de las que corresponden por su mera pertenencia al consejo de administración, siempre y cuando tales retribuciones se correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos.

Valoración del fallo

Así las cosas, con este fallo el Tribunal Supremo determinó claramente la deducibilidad de las retribuciones que los administradores y consejeros de una sociedad pueden percibir por las funciones ejecutivas que, al margen de su cargo, desempeñen en el contexto de un contrato de alta dirección y ello, independientemente de que estatutariamente se haya previsto o no la gratuidad del cargo.

Tal criterio ha sido recientemente adoptado por el TEAC, en las dos Resoluciones de 22 de febrero de 2024 —ya citadas—, y por la Au-

diciendo Nacional en su reciente Sentencia de 8 de febrero de 2024 (rec. núm. 139/2020), señalando que «no discutiéndose el efectivo ejercicio de esas funciones ejecutivas diferenciadas de las propias de administrador, no existe razón jurídica alguna para no poder deducir ese gasto, si además cumple las restantes condiciones del gasto deducible (realidad del mismo, contabilización, etc.)».

5. Conclusiones

De las distintas sentencias y resoluciones analizadas, se desprende que, a juicio del Tribunal Supremo, la falta de cumplimiento estricto de los requisitos mercantiles relativos a las retribuciones de los administradores —incluida la falta de previsión estatutaria— no impide la deducibilidad de aquéllas retribuciones que puedan percibir por la realización de funciones ejecutivas en el marco de un contrato de alta dirección, siempre que esté acreditado que dichos servicios han sido efectivamente

prestados y están correlacionados con los ingresos de la entidad.

A la vista de la jurisprudencia expuesta, entendemos que existen argumentos sólidos para defender que la misma conclusión debería poder aplicarse respecto a las retribuciones que los administradores/consejeros puedan recibir por razón de su cargo, toda vez que la mayor parte de los argumentos barajados por el Tribunal Supremo para fundamentar la deducibilidad de las retribuciones de los administradores pueden ser extrapolables a distintas situaciones de relación entre el administrador y la entidad. Sin embargo, sería deseable una manifestación expresa al respecto con el fin de considerar definitivamente superadas posiciones como la mantenida por el TEAC en las aludidas resoluciones de 22 de febrero de 2024, por lo que conviene analizar detenidamente y en cada caso, los efectos que pudieran derivarse de la jurisprudencia analizada para adoptar la mejor estrategia.