

# NEWS ALERT

 **FISCAL**

**LA RETRIBUCIÓN AL ADMINISTRADOR  
NO ES UNA LIBERALIDAD**

# LA RETRIBUCIÓN AL ADMINISTRADOR NO ES UNA LIBERALIDAD

## Introducción.

La deducibilidad de los gastos asociados a la retribución de los administradores de sociedades mercantiles ha sido una fuente inagotable de conflictividad tributaria que perdura hoy en día. El pistoletazo de salida lo dio aquella famosa sentencia del Tribunal Supremo conocida como *Caso Mahou* del año 2008. Desde entonces ríos de tinta se han escrito sobre esta materia, haciéndose eco de multitud de pronunciamientos judiciales que no siempre han sido favorables para el contribuyente, pero que de un tiempo a esta parte parecen haber adoptado una postura más flexible y razonable a la hora de enjuiciar los diferentes casos que se han planteado.

Un ejemplo de ello es la sentencia del Tribunal Supremo n.º 875/2023 del 27 de junio que ha flexibilizado las exigencias para la deducibilidad fiscal de dichas percepciones. La sentencia se dictó para resolver un recurso de casación cuyo objeto era determinar si las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad debidamente acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de no haber sido aprobadas por la junta general, cuando la sociedad tenía el carácter de unipersonal.

Se recurre en casación la sentencia del 29 de abril de 2001, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso n.º 1007/2017, que lo desestima. En tal recurso se impugnó la resolución de 11 de septiembre de 2017, del TEAC, que desestimo la reclamación interpuesta contra una liquidación girada por la AEAT por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2008 a 2010.

El litigio entre el reclamante y la administración tributaria se centraba en el carácter deducible de las retribuciones percibidas por tres trabajadores (no socios) con contratos de alta dirección (dos de ellos integrantes del Consejo de Administración) de una sociedad de carácter unipersonal perteneciente a un grupo multinacional. En concreto, la denegación de la deducibilidad de las retribuciones se fundaba en la falta de aprobación por la Junta General de las cantidades percibidas, a pesar de que los estatutos gozaban de cobertura estatutaria.

Aunque se analiza un caso con la regulación anterior a la actual ley del impuesto sobre sociedades y se trata de un caso concreto referido a una sociedad de carácter unipersonal, entendemos que el fallo del Alto Tribunal tiene pleno encaje con la ley actual y fija unos criterios aplicables a cualquier sociedad mercantil.

De forma prácticamente idéntica el Tribunal Supremo, en una reciente sentencia de 2 de noviembre de 2023 (STS 4594/2023) que llegó a mi conocimiento mientras escribía estas líneas, se pronuncia sobre si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

## Doctrina del Tribunal (STS 875/2023).

En la citada sentencia se fijan unos criterios interpretativos que podemos resumir así:

### 1. Sobre el concepto de liberalidad.

Sentencia el Tribunal que las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que constan contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos no son liberalidades y por tanto es incorrecto ubicarlas dentro del antiguo artículo 14.1.e) del TRLIS (hoy art. 15.1.e), pues se trata de disposiciones de carácter oneroso y no lucrativo, que carecen de *animus donandi* y cuya realidad nunca fue discutida a lo largo del procedimiento administrativo. Además, afirma el Tribunal que un eventual incumplimiento de una norma mercantil (es este caso la aprobación de la retribución por la Junta General) no transforma una prestación onerosa en otra gratuita.

### 2. Sobre la observancia o no de las leyes mercantiles en cuanto a la previsión estatutaria o por la junta general de la retribución a los administradores y su influencia en la deducibilidad del gasto.

El Tribunal considera que en el caso de una sociedad unipersonal la aprobación por parte de la Junta General de la retribución de los administradores es un requisito que en modo alguno debe de regir para este tipo de sociedades, desde el momento que el socio único es el que ejerce las competencias propias de la junta general, tratándose de un órgano de imposible e inútil convocatoria.

La razón de ser de la previsión estatutaria contenida en la Ley de Sociedades de Capital es la de proteger a los socios minoritarios de los eventuales abusos que puedan sufrir, permitiéndoles conocer de forma clara y precisa su modo de retribución, sin que pueda ser modificada sin el control de los accionistas. Esta protección es totalmente ajena al ámbito tributario, por lo que el Tribunal considera que "no es admisible la interpretación según la cual la ley mercantil, en cualquiera de sus aspectos y reglas, de mayor o menor importancia abstracta y también aplicada a las circunstancias del caso, prevalezca a todo trance sobre la norma fiscal".

Se afirma en la sentencia que "es de reiterar que, en el caso de sociedades de un socio único, dicho socio es el que aprobó los estatutos que prevén el carácter remunerado del cargo, designó a los administradores de confianza, fijó sus retribuciones y, además, es el que aprueba las cuentas anuales de la compañía y, por tanto, conoce, ratifica y aprueba todos los gastos de la sociedad, entre los que innegablemente se incluyen las retribuciones de los administradores".

También aprecia que los intereses de la Hacienda Pública están salvaguardados, toda vez que las remuneraciones percibidas por los administradores son objeto de gravamen en el IRPF, lo que viene a reforzar el argumento de que no se trata de ninguna liberalidad, si no de retribuciones procedentes del trabajo personal.

### 3. Sobre la teoría del vínculo.

Esta teoría extraída del ámbito laboral e injertada en el tributario con ánimo recaudatorio establece que las funciones de administrador "absorben" las de gerencia y dirección. Así, para que las retribuciones por desarrollar funciones directivas (contratos de alta dirección en el caso enjuiciado) sean deducibles, también es preciso que los estatutos establezcan que el cargo es retribuido.

El Alto Tribunal, aun reconociendo la posibilidad del predominio de la naturaleza mercantil sobre la laboral, se hace la pregunta de qué ocurriría 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 además sería objeto de retención- no pudiera ser deducible por la empresa pagadora. Quiere ello decir 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, operación que no se ha realizado aquí".

Siguiendo con la teoría del vínculo, el Alto Tribunal pone de manifiesto la infracción del Derecho de la Unión Europea en la sentencia recurrida, por contravenir la reiterada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en esta materia. En base a ella no cabe hacer de peor condición a un trabajador, ni a la empresa que lo contrata, por el mero hecho de formar parte del órgano de administración, a la que en cualquier caso se le debe de permitir deducir las remuneraciones satisfechas. Así, "...aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a éste o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquél, también, del órgano de administración, siempre que como se ha señalado en los apartados previos -es de repetir de nuevo- que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, siendo además nítido que están correlacionadas con los ingresos, circunstancias todas esta predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa."

#### 4. Sobre las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Sobre ese particular ya ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo en más ocasiones, sentando una doctrina reiterada sobre la interpretación que ha de hacerse del artículo 15.f del TRLIS cuando predica la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

La idea que está detrás de este precepto no es la de cualquier irregularidad jurídica sin más, debiendo acotarse a cierto tipo de actuaciones, como por ejemplo sobornos o actuaciones similares, evitando así hacer interpretaciones expansivas del precepto legal. Las conductas tendrán que ser radicalmente prohibidas por nuestro ordenamiento jurídico que configuran un gasto ilícito que el obligado tributario sabe que de ningún modo puede realizar

## **Doctrina del Tribunal (STS 4594/2023).**

En este caso el interés casacional se suscita por una situación muy similar, consistente en determinar si resultan deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los directores generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los consejos de administración de estas.

El supuesto enjuiciado versa sobre la relación de un trabajador (no socio) que realizaba una dualidad de funciones. Por un lado, las correspondientes a su condición de miembro del consejo de administración (preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del propio consejo) y, por otro, aquellas otras inherentes a su condición de director general de la compañía (funciones ejecutivas). Las retribuciones percibidas por la condición de consejero no fueron objeto de controversia, aceptando la administración tributaria su deducibilidad, pero las percibidas por su contrato laboral de alta dirección no corrieron la misma suerte, pues una correcta interpretación (según el órgano inspector de la AEAT) de la teoría del vínculo las situaría dentro del artículo 14.1.e) del TRLIS (hoy artículo 15.e) como si de liberalidades se trataran.

El Tribunal tiene la oportunidad, nuevamente, de pronunciarse sobre esta controvertida teoría traspuesta del ámbito laboral al fiscal, y es tajante:

“En el caso que se enjuicia, al igual que en el analizado en la cit. sentencia, aun admitiendo la teoría del vínculo, la retribución que nos ocupa, que corresponde a la prestación de unos servicios reales, efectivos y no discutidos, no puede ser nunca una liberalidad no deducible”.

## **Conclusiones.**

Habida cuenta de lo expuesto, ambos fallos son buenas noticias para las pequeñas y medianas empresas, donde es habitual que los altos ejecutivos formen parte del órgano de administración de las sociedades, aportando sólidos argumentos de defensa frente a eventuales liquidaciones tributarias.

Queda esperar nuevos pronunciamientos judiciales que apuntalen esta doctrina jurisprudencial y censuren injustas actuaciones inspectoras trufadas de un afán recaudatorio inadmisibile.

**Jorge Borrajo Dios**

Socio área Fiscal

