

Alerta informativa – Julio 2023

El Tribunal Supremo (Sala 3ª) se pronuncia sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones satisfechas a los administradores



María Teresa González
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Juan Cobo de Guzmán
Socio de Tributación de Empresas EY

Raúl García
Socio de Laboral EY

Francisco Silván
Socio de Mercantil EY

En esta alerta fiscal analizamos la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de junio de 2023, recurso de casación 6442/2021, en la que establece que 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. 14.1.e) TRLIS-, aunque tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general.

Y si bien la sentencia objeto de la presente alerta versa sobre un supuesto muy específico - sociedad integrada por un socio único-, sienta criterios interpretativos generales que permiten augurar un esperanzador desenlace a la trama de la deducibilidad fiscal de la retribución de administradores que nos ha acompañado en la última década.

Introducción

El tratamiento fiscal de la retribución a administradores y consejeros de sociedades mercantiles ha sido una de las cuestiones que más dudas ha suscitado en la práctica de nuestras empresas. En los últimos tiempos, la principal controversia, aunque no la única, ha estado centrada en la deducibilidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la remuneración pagada al administrador social cuando, por carecer de cobertura estatutaria, se consideraba no conforme al ordenamiento mercantil.

Las más relevantes retribuciones de los administradores provienen de sus funciones ejecutivas (frente a las meramente deliberativas) que normalmente se incardinan en el ámbito de un contrato de trabajo entre la sociedad y el administrador. En este sentido, la doctrina jurisprudencial del vínculo niega la posibilidad de compatibilizar una relación laboral cuyo objeto consista en la gestión y la representación de la sociedad (relación laboral especial de alta dirección) con la relación societaria de administrador y afirma que el vínculo mercantil de administrador absorbe las funciones que pudieran ser desarrolladas en el marco de una relación laboral de alta dirección. Quiere esto decir que la labor típica de la alta dirección desempeñada por los consejeros ejecutivos de una sociedad se desarrolla necesariamente en el marco de una relación que tiene naturaleza exclusivamente mercantil. Al proyectarse en el ámbito tributario, esta doctrina del vínculo crea problemas interpretativos de distinta naturaleza. El principal, es el derivado de las implicaciones que en cuanto a los requisitos mercantiles para la retribución de los administradores tiene la doctrina del vínculo. En síntesis, el problema tiene origen en la reserva estatutaria que para la remuneración de los administradores establece el artículo 217.1 de la LSC y en el alcance material que deba darse a dicha reserva.

El artículo 217.1 de la LSC dispone que “el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución”. Las retribuciones a administradores que carezcan de ella son, así, contrarias a Derecho y, como tales, ilícitas.

Además de la citada previsión estatutaria, la LSC exige que la retribución conjunta de los administradores sea aprobada por parte de la Junta y, para el caso específico de los consejeros delegados o con funciones ejecutivas, que sea aprobada por 2/3 partes de los miembros del Consejo de Administración.

Pero la determinación del alcance, tanto subjetivo como objetivo, de esta reserva estatutaria para las retribuciones de los administradores es una cuestión controvertida. Respecto del alcance objetivo la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en sus conocidas sentencias de 13 de noviembre de 2008 (recursos 3991/2004 y 2578/2004, caso Mahou), entendió que el artículo 217.1 de la LSC exige que la retribución esté determinada “con certeza”, sin que sea suficiente que estatutariamente se prevean varios sistemas dejando a la junta la determinación de cuál de ellos aplicar.

La bautizada como “doctrina del milímetro” (exigencia milimétrica de las formalidades mercantiles) aderezada con la mencionada “doctrina del vínculo” han propiciado que la Administración tributaria venga considerando como contrarias a Derecho buena parte de las retribuciones pagadas a los primeros ejecutivos de las empresas de nuestro país.

Para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la normativa se remite al resultado contable que resulta de la legislación mercantil y solo regula expresamente aquellas partidas de ingreso o gasto en las que el legislador fiscal quiere apartarse del criterio contable. De esta manera las retribuciones de administradores, en la medida en que tengan la condición de gasto contable, tendrán en principio la condición de gasto fiscal, a no ser que exista en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades alguna norma específica que expresamente excluya su deducibilidad.

En este sentido, el derogado TRLIS, a diferencia de la norma actual -como más adelante veremos-, no contenía ninguna previsión sobre retribuciones de administradores en cuya virtud el tratamiento fiscal de estas partidas deba apartarse de su tratamiento contable. No obstante, el artículo 14.1 e) TRLIS excluía la deducibilidad fiscal de “los donativos y liberalidades”. Con base en este artículo, la Administración tributaria ha venido cuestionando la adecuación de las retribuciones satisfechas a los administradores a los requisitos establecidos en el ordenamiento mercantil para concluir, cuando no se cumplían de forma escrupulosa tales formalidades, que las retribuciones tienen la consideración de liberalidades y que, como tales, no pueden ser consideradas como gasto deducible. Desde esta concepción, todo gasto ilícito constituye necesariamente una liberalidad. Se construye así un concepto de liberalidad por exclusión.

Posteriormente, con la aprobación de la vigente LIS se introdujo en el art. 15 que relaciona los gastos no deducibles, dentro de la letra e), relativa a los donativos y liberalidades, un inciso que aclara que “no se entenderán comprendidos en esta letra e) 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”. La finalidad de la norma era atajar la calificación como gasto no deducible de las retribuciones de los administradores. Sin embargo, también se añadió una letra f) al listado de gastos no deducibles del art. 15 LIS. Según esta letra “no serán deducibles los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”. La Administración tributaria entendió entonces que con el nuevo marco legislativo si bien ya no era posible calificar como liberalidades las retribuciones de administradores que no reunían las formalidades mercantiles, se abría la puerta para calificarlas como ilícitas por ser contrarias al ordenamiento mercantil, haciendo prevalecer la regla especial contenida en la letra f) sobre la general regulada en la letra e).

Situado el marco de la controversia, analizamos a continuación la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de junio de 2023, recurso de casación 6442/2021, en un supuesto en el que la Administración tributaria había calificado como liberalidad fiscalmente no deducible -ex art. 14.1 e) TRLIS- la retribución satisfecha a dos administradores que además eran altos directivos de la empresa.

Antecedes fácticos de la Sentencia

Para poder diseccionar correctamente la problemática jurídica planteada, es necesario previamente analizar el supuesto de hecho discutido en origen. La entidad recurrente fue objeto de actuaciones inspectoras en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2010. Como consecuencia de la citada comprobación la Inspección modificó la base imponible de la entidad al no considerar deducibles las retribuciones percibidas por dos altos directivos que también eran miembros del Consejo de Administración, sobre la base de dos consideraciones: i) que la relación que unía a los perceptores de las remuneraciones con la empresa era de alta dirección, siendo subsumible ésta en la relación mercantil por aplicación de la teoría del vínculo; ii) y que la

ausencia de acuerdo de la Junta General de Accionistas que aprobara las retribuciones cuya deducción se pretendía, comporta que pueda apreciarse un evidente incumplimiento de las formalidades mercantiles y, por consiguiente, que el gasto no pueda ser deducible ex artículo 14.1.e) TRLIS, por tratarse de una liberalidad.

Esta regularización fue confirmada sucesivamente en vía administrativa y en vía judicial. Contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de abril de 2021, recurso núm. 1007/2017, la entidad recurrente interpuso recurso de casación que fue admitido por el Tribunal Supremo en Auto de 29 de junio de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos: *“Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, 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 las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, 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 [...]”*

Por tanto, son elementos esenciales a tener en cuenta a efectos de delimitar el alcance de la doctrina que fija el Alto Tribunal: la consideración de estar ante una sociedad unipersonal, la aplicación del TRLIS a los ejercicios inspeccionados (2008 a 2010) y el hecho de que las retribuciones de los administradores estaban previstas en los estatutos de la sociedad.

Doctrina establecida por el Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo fija la siguiente doctrina casacional:

- 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. 14.1.e) 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.**
- 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).
- 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.

Consideraciones sobre la doctrina establecida

El pronunciamiento del Tribunal Supremo presenta una gran relevancia toda vez que suaviza los requisitos formalistas de la legislación mercantil para que la retribución de los administradores, en casos en los cuales no se cumple íntegramente con los mismos, pueda ser considerada fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Cabe recordar que de conformidad con la normativa societaria aplicable, -cuestión que no ha variado a raíz de la presente sentencia- la retribución de los administradores para que sea conforme a Derecho precisa que:

- a. Los Estatutos Sociales de las sociedades mercantiles recojan el sistema de retribución de los administradores (ej. retribución dineraria fija, variable consistente en X, dietas de asistencia, participación en beneficios, etc.).
- b. Que la Junta General apruebe el importe máximo anual por el conjunto retributivo de los administradores, el cual salvo que se acuerde lo contrario, permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación.
- c. Salvo que la Junta General apruebe lo contrario, la distribución concreta de la retribución entre los distintos administradores será establecida por acuerdo de éstos, y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

Adicionalmente, para el caso de los consejeros delegados o con funciones ejecutivas, es precisa la aprobación, por parte de 2/3 partes del Consejo, de un contrato a firmar entre el consejero ejecutivo y la Sociedad que regule la retribución.

Pues bien, a raíz de la presente, el Tribunal Supremo fija como jurisprudencia que 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 (artículo 14.1.e) 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, añadiendo, que “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”.

Es decir, con este nuevo planteamiento, y sin perjuicio de un análisis caso por caso, se suaviza el requisito formalista de cumplir de manera taxativa los requisitos mercantiles en materia de retribución de administradores para poder ser considerado como gasto deducible fiscalmente y por tanto quiebra, en cierto modo, la relación indisoluble que existía entre el incumplimiento de la normativa mercantil y la deducibilidad fiscal.

A raíz de esta sentencia, por tanto, cabría defender la deducibilidad de los gastos por retribuciones satisfechas a los administradores de la sociedad cuando:

1. Las retribuciones estuvieran debidamente contabilizadas y acreditadas y que, pese a que no hubiesen sido aprobadas por parte de la Junta General, constara debidamente prevista la retribución en los Estatutos Sociales y de los mismos quepa deducir el modo e importe de tal retribución.

2. En el caso de la sociedad fuera de carácter unipersonal -socio único- no sería necesaria la aprobación por parte de la Junta General.

Esta última cuestión, relativa a la “dispensa” de la exigencia de la aprobación por parte de la Junta General (en caso de sociedades unipersonales), tal y como señala el propio Tribunal Supremo, responde a que la necesidad de la aprobación por parte de la Junta General, lo es en favor y protección de socios minoritarios, cuestión que en sociedades unipersonales no se da. De igual modo, es el socio único quien aprueba los Estatutos Sociales, designa a los administradores y aprueba las cuentas anuales en las cuales constan los gastos por retribuciones satisfechas. Elementos todos ellos que a nuestro entender prueban que no sólo conoce las retribuciones, sino que las acepta y aprueba.

Asimismo, esta sentencia también es relevante por la aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación a la denominada “teoría del vínculo”. El razonamiento que se efectúa en fase administrativa y se confirma como correcto proceder en la sentencia de la Audiencia Nacional, es el de mantener la naturaleza mercantil de la relación que une a los trabajadores/administradores con la empresa.

La sentencia no combate la teoría del vínculo, ya que el razonamiento se detiene en la naturaleza del pago, recordando a estos efectos, que si la retribución es real, efectiva, está probada, contabilizada y es onerosa, nunca será una liberalidad no deducible fiscalmente. No obstante, la sentencia recuerda que esta teoría del vínculo no conoce reflejo en la legislación fiscal, por lo que su aplicación al ámbito tributario debe efectuarse con prudencia y cautela.

Y en esta afirmación radica uno de los aspectos relevantes de la sentencia, al objeto de poner límites a los excesos en la aplicación de la teoría del vínculo en el ámbito tributario. Se hace alusión a la jurisprudencia establecida por el TJUE en las sentencias de 9 de julio de 2015, asunto *Balkaya*, C-229/14, 11 de noviembre de 2010, asunto *Danosa*, C-232/09 y 5 de mayo de 2022, asunto *HJ*, C-101/21, al objeto de afirmar con rotundidad que en el ámbito europeo no se admite que prevalezca *a fortiori* la relación mercantil sobre la laboral, precisamente en este supuesto de hecho que es idéntico a alguno de los analizados por las citadas sentencias. La posición del TJUE acepta la compatibilidad de un doble vínculo (laboral y mercantil), frente a la teoría del vínculo (únicamente mercantil). Y con base en ella, se critica la postura maximalista de la sentencia de la Audiencia Nacional al aplicar la teoría del vínculo, ya que hace de peor condición a los trabajadores que acceden y forman parte del órgano de administración, frente a los que únicamente son trabajadores, respecto de los que no se cuestiona la deducibilidad del gasto.

Por último, aunque el artículo 15.1.f) de la vigente LIS - que considera como gastos no deducibles los derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico- no es aplicable al caso, aprovecha el Tribunal Supremo para enfatizar que en el concepto de gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no pueden tener cabida las retribuciones de administradores que no cumplan con los requisitos mercantiles, quedando este concepto restringido a los gastos de actuaciones como los sobornos y otras conductas similares¹.

¹ En igual sentido, la doctrina de la DGT ha entendido que el concepto de actos contrarios al ordenamiento jurídico no deducibles debería quedar restringido a aquellos gastos con irregularidades jurídicas tan graves como las derivadas de actuaciones intrínsecamente ilícitas o prohibidas, correspondientes a conductas radicalmente prohibidas, cuya realización está castigada por el propio ordenamiento o que configuran un gasto delictivo que el obligado tributario sabe que de ningún modo puede realizar (vid. Informe de 5.3.2007 sobre la deducibilidad de las cantidades pagadas de forma ilícita a funcionarios públicos extranjeros; Resolución de 4.4.2016 en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, o en consultas V0603-16, V1403-16, V2068-16, V3145-16, o V1788-17). Y en esta línea de restringir el concepto de contrariedad al ordenamiento jurídico que

Cómo EY puede ayudar

El criterio sentado por Tribunal Supremo en la sentencia comentada no suprime de plano toda la conflictividad en la materia, sino que hace necesaria una valoración caso a caso de la posibilidad de extender su doctrina a otros supuestos en función de las múltiples variables que afectan a esta materia: tipo de administrador, naturaleza de la renta pagada, naturaleza de la sociedad pagadora, marco normativo aplicable, o tipo de contrariedad al ordenamiento jurídico que se imputa.

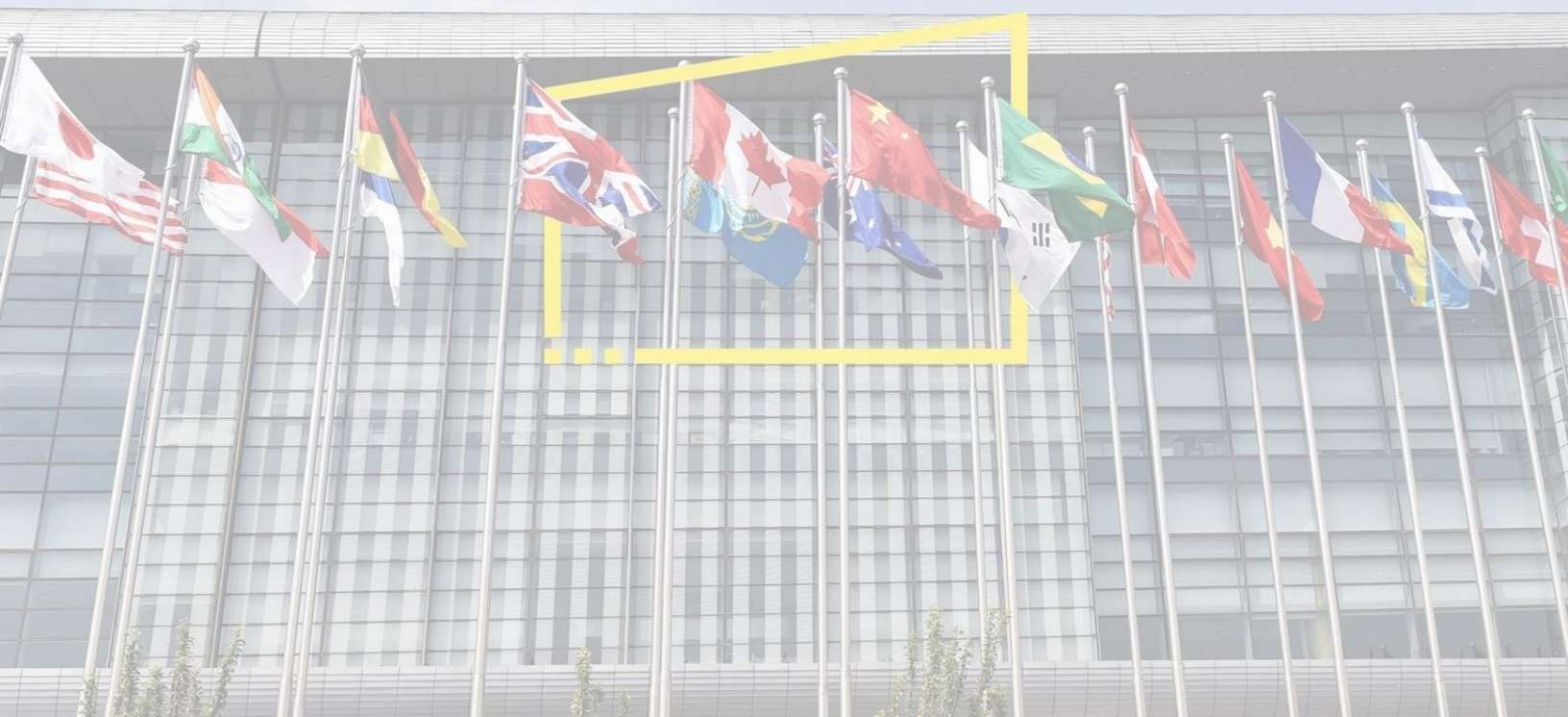
En los próximos meses el Tribunal Supremo se enfrentará a un grupo de casos (existen varios recursos de casación admitidos a trámite con números 8081/2021, 9078/2022, 5943/2022, 4378/2022, 3940/2022 y 7435/2021) que le permitirán avanzar en la construcción de criterios interpretativos claros en relación con la deducibilidad de la retribución de administradores que acabe, de una vez por todas, con una controversia que nunca debió haber visto la luz.

Resulta altamente recomendable, por tanto, revisar de forma circunstanciada las estrategias de impugnación de las regularizaciones efectuadas por la Administración tributaria en relación con la deducibilidad de las retribuciones de administradores, a efectos de reforzar adecuadamente las líneas de defensa.

puede dar lugar a denegar la deducibilidad del gasto puede situarse también la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de febrero de 2022, rec. n.º 703/2018 y la del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021 (rec. 3071/2019)

Puedes consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

María Teresa González

MaríaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com

Raúl García

RaulLuis.GarciaGonzalez@es.ey.com

Juan Cobo de Guzmán

JuanAngel.CobodeGuzmanPison@es.ey.com

Francisco Silván

Francisco.Silvanrodriguez@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2023 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EY_Spain_Careers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/search?q=EY+Espa%C3%B1a)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey-spain/)