

José Suárez, Alejandra Flores y Pilar Valero

Las retribuciones percibidas por los administradores que estén contabilizadas y cuya onerosidad esté debidamente acreditada, son gasto deducible, aun cuando los estatutos sociales no prevean el cargo como retribuido

La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución de administradores lleva años generando controversia. Así, la Administración tributaria consideraba que, en la medida en que no se cumplieran los requisitos mercantiles (previsión estatutaria de la retribución y aprobación en la Junta General), el gasto correspondiente a la retribución de los administradores, así como el de empleados con funciones ejecutivas -en aplicación de la teoría del vínculo-, debían considerarse como no deducibles por tratarse de una liberalidad (artículo 14.1.e) del TRLIS) o un gasto por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (artículo 15.f) de la LIS).

Hasta ahora, la doctrina y jurisprudencia respaldaban esta posición y aquellas retribuciones que no cumpliesen las formalidades mercantiles, eran consideradas como no deducibles. Además, en aplicación de la teoría del vínculo, dichos requisitos debían cumplirse también para aquellas retribuciones percibidas por los administradores que eran, además, altos directivos y tenían funciones ejecutivas.

No obstante, los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo de 2023 y 2024 arrojan luz a esta no pacífica cuestión, lo que probablemente redunde en una menor litigiosidad en esta materia.

El cambio en la doctrina jurisprudencial sobre la deducibilidad de la retribución de administradores por parte del Tribunal Supremo se inicia con la Sentencia de 27 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3071) que estableció, en ese caso para una sociedad unipersonal, que el incumplimiento de un requisito mercantil, como era la aprobación de la remuneración por la Junta General, no puede suponer una liberalidad cuando el gasto es real, está contabilizado, acreditado y remunera servicios onerosos efectivamente prestados.

Posteriormente, en la sentencia de 18 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:214), el Tribunal Supremo extendió dicho criterio aun cuando no se tratara de sociedades unipersonales.

Ahora el Tribunal Supremo va más allá y marca otro hito con su sentencia del pasado 13 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1622), en la que analiza si son deducibles las retribuciones pagadas a los administradores que estén debidamente acreditadas y contabilizadas, cuando los estatutos sociales no prevean el carácter remunerado del cargo.

En el caso analizado, la controversia se centraba en la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a unos directivos de una sociedad que también eran miembros del consejo de administración. La Administración y el TEAC, así como la AN en la sentencia recurrida en casación, consideraron, en esencia, que la teoría del vínculo determinaba que la relación mercantil absorbía la laboral y que, por tanto, siendo el cargo de administrador gratuito en estatutos, todos los salarios abonados por la empresa debían calificarse como donativos o liberalidades no deducibles por aplicación del art. 14.1.e) del TRLIS.

Resuelve el Tribunal Supremo este recurso de casación con base en la doctrina establecida en las últimas sentencias dictadas en la materia, que considera aplicable adaptándola al supuesto de hecho analizado en este caso (STs de 18 de enero de 2024 y de 27 de junio de 2023, antes indicadas, y de 2 de noviembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4594))

Así, a juicio del Tribunal Supremo, la falta de previsión estatutaria no puede comportar automáticamente la consideración del gasto como liberalidad y, en consecuencia, la improcedencia de su deducibilidad. Conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, no es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible.

En este sentido, recuerda el Tribunal Supremo que *“la no previsión estatutaria no puede comportar, sin más, la negación de una realidad jurídica y material. Las previsiones en las normas mercantiles no comportan una presunción iuris et de iure que trasciende al ámbito fiscal, en todo caso”*. De esta manera, *“si no hay previsión estatutaria, en principio y salvo prueba en contrario, se presume que las cantidades entregadas a los administradores son gratuitas”*. Pero cuando se acredita, como ocurre en el caso analizado, que sí existe onerosidad en las retribuciones percibidas por los miembros del consejo de administración (es decir, una prestación de servicios real y retribuida), desaparece el carácter de gratuidad de las mismas, por lo que si se cumplen el resto de requisitos necesarios para que un gasto sea deducible conforme a las normas fiscales – correlación con los ingresos, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental –, han de considerarse gastos susceptibles de deducción.

Entiende, además, el Tribunal Supremo, con base de nuevo en la doctrina establecida en las últimas sentencias dictadas en la materia, que la teoría del vínculo no es aplicable en el ámbito fiscal para negar la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a un empleado que también es consejero o administrador.

Por tanto, si bien parece que el Tribunal Supremo ha suavizado los criterios para considerar las retribuciones de los administradores como deducibles, no es descartable que las inspecciones se centren ahora en la acreditación de la realidad de los servicios en lugar de al cumplimiento de los requisitos mercantiles. Por ello, habrá que prestar especial atención en conservar la documentación y prueba que acredite la realidad de aquellos, así como su correlación con los ingresos de la sociedad, para evitar que la deducibilidad del gasto sea cuestionada.

Por último, deberá valorarse, en aquellos casos en los que los contribuyentes consideraron como no deducibles las retribuciones satisfechas a sus administradores si, en aplicación de esta nueva jurisprudencia, podrían reclamar los importes tributados en exceso.

CONTACTOS



José Suárez
Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com
T. +34 91 423 67 41



Clara Jiménez
Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com
T. +34 91 423 20 89

www.perezllorca.com | Barcelona | Brussels | Lisbon | London | Madrid | New York | Singapore

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

Este documento ha sido elaborado el 9 de abril de 2024 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

