

Un punto de inflexión en la deducibilidad de los sueldos de los administradores



Julio 2023

¿Hablamos?

Miguel Ángel González

Socio de Fiscal
en PwC Tax & Legal
miguel.a.gonzalez@pwc.com

Seguimos con el culebrón (ahora que estamos en verano) de la deducibilidad de la retribución de los administradores, pero esta vez con buenas noticias.

Si recordamos, allá por noviembre de 2008 el Tribunal Supremo dictaminó, bajo lo que se conoce como "teoría del vínculo", que en los supuestos de confluencia de la relación mercantil de un administrador con la relación laboral de alta dirección, la primera debía prevalecer sobre la segunda y, por tanto, todas las remuneraciones obtenidas por aquellos, sea cual fuera su origen (la propia de administrador o la de alta dirección), habían de entenderse satisfechas por su condición de administrador, debiendo por tanto cumplir con la legislación mercantil (fundamentalmente, previsión estatutaria y aprobación por la Junta).

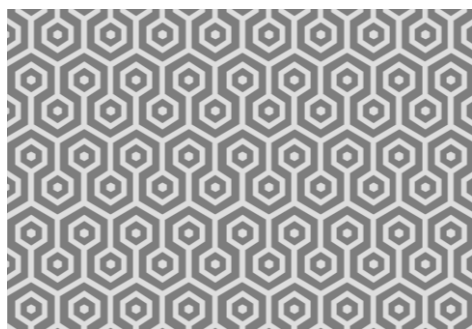
Esta teoría del vínculo es la que ha venido utilizando la Administración tributaria para defender que, cuando no se cumplan los requisitos mercantiles, las remuneraciones en cuestión deben reputarse como liberalidades o como gastos contrarios al ordenamiento jurídico, y, por consiguiente, no deducibles fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades.

Después de todos estos años en los que Hacienda ha regularizado este tema de forma sistemática en sus actas de

inspección, nos encontramos ahora con una sentencia del Tribunal Supremo que, creemos, puede suponer un importante punto de inflexión.

Se trata de la Sentencia número 875/2023, dictada el pasado 27 de junio de 2023, en la que el Tribunal Supremo pone el acento en que en la medida en que los servicios de los administradores son reales y se han prestado de forma efectiva, no cabe hablar de "liberalidad" pues no existe "*animus donandi*" en la remuneración de los mismos, lo que le lleva a concluir que "*resulta desmedida la consecuencia de negar la deducibilidad del gasto fiscal (...), por la sola razón de la supuesta infracción de la norma mercantil*".

En esta línea, es interesante observar cómo el Tribunal Supremo recurre a la figura del "enriquecimiento injusto de la Administración" para rechazar la tesis de Hacienda al considerar que no se puede denegar "*la deducibilidad de un gasto contabilizado, con causa onerosa y correlacionado con los ingresos, con la excusa del incumplimiento de las normas mercantiles (...)* al tiempo que la misma Administración percibe como IRPF los rendimientos obtenidos por los administradores". Como acertadamente apostilla nuestro Alto Tribunal, "nada puede ser al mismo tiempo una cosa y la contraria".



Por otro lado, resulta también muy relevante el hecho de que, como ya hiciera con los intereses de demora, el Tribunal Supremo expresamente excluya este tipo de gastos de aquellos a los que se les puede aplicar la categoría de “gastos contrarios al ordenamiento jurídico”, pues ello vendría a desactivar una de las principales palancas que últimamente venía utilizando la Administración tributaria para defender sus tesis.

Por todo lo anterior, 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”.*

Lamentablemente, esta sentencia no cierra del todo el debate pues seguiría estando abierta la cuestión sobre la deducibilidad de las retribuciones de los administradores en aquellos casos que no estuvieran previstas en los Estatutos sociales, sobre lo cual ha admitido el Tribunal Supremo pronunciarse en su auto de 10 de mayo de 2023 (rec. nº

9078/2022), dictado en un recurso de casación promovido bajo la dirección de PwC Tax & Legal.

A pesar de no haberse preguntado por esta cuestión, la sentencia que venimos analizando parece querer entrar en la misma, pues ofrece una serie de pistas que estarían apuntando el camino que va a seguir el Tribunal Supremo cuando finalmente se pronuncie al respecto, que esperamos sea más pronto que tarde.

A mi juicio, la conclusión a la que se llega en el Fundamento de Derecho Séptimo resulta bastante esperanzadora, pues el Tribunal Supremo señala que *“aun admitiendo la teoría del vínculo, o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución que nos ocupa no será —nunca— una liberalidad no deducible si es real, efectiva, probada, contabilizada y onerosa (...) Habría de preguntarse (...) qué sucedería 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 sería además objeto de retención- no pudiera ser deducida 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”.*

En fin, la esperanza es lo último que se pierde.