

CIRCULAR FISCAL

Las retribuciones de administradores en el Impuesto sobre Sociedades no deben ser consideradas como una liberalidad ni tampoco les es de aplicación la teoría del vínculo

En la presente Circular, se analiza el contenido y criterios contenidos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2023.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En esta Sentencia, **el Tribunal Supremo ha avalado que las empresas puedan deducirse las retribuciones de los administradores si estas se incluyen en estatutos, rechazando que se discuta la deducibilidad de las retribuciones de administradores con base en los conceptos de liberalidad y gasto contrario al ordenamiento jurídico, si estas retribuciones están correctamente contabilizadas por la sociedad pagadora y no se discute la realidad de los servicios prestados.** Asimismo, el tribunal insiste en su rechazo al abuso de la formalidad que viene practicando Hacienda, sobre todo en casos en que la entidad pagadora tenga un socio único. Por último, rechaza los efectos fiscales de la teoría del vínculo al amparo de la doctrina del TJUE.

Antecedentes

En base a una interpretación muy cuestionable de una Sentencia anterior del Supremo al respecto en 2018, la Administración tributaria ha venido discutiendo durante años la deducibilidad de las retribuciones de consejeros y administradores, por el incumplimiento total o parcial de los requisitos formales establecidos en la normativa mercantil en relación con dichas retribuciones. Siempre basándose este rechazo a su deducibilidad en los conceptos de liberalidad o gasto contrario al ordenamiento jurídico, esto es, basados en incumplimientos formales de la normativa mercantil aplicable.

Esta postura de la Agencia Tributaria ha venido afectando a todas las retribuciones pagadas a dichos consejeros y administradores, incluyéndose las que derivan de sus funciones ejecutivas y no solo aquellas que remuneren estrictamente sus funciones representativas y deliberativas cuando, por ser el consejero o administrador alto directivo o realizar funciones ejecutivas, se ha entendido que es aplicable la teoría del vínculo, en virtud de la cual la relación laboral, en su caso, queda absorbida por la mercantil.

Características del supuesto analizado por el Supremo

a. Se trataba en este caso de retribuciones a trabajadores que tenían una relación de alta dirección, los cuales habían sido nombrados consejeros de la empresa, por lo que la Inspección concluyó que era aplicable la teoría del vínculo.

b. Por lo anterior, y aunque las retribuciones estaban acreditadas, contabilizadas y previstas en los Estatutos sociales, como estas no se habían aprobado por la junta general de accionistas (y a pesar de que la entidad tenía un socio único y no se discutía la realidad de los servicios), se entendió que las retribuciones no eran deducibles, incluyendo las que remuneraban funciones ejecutivas.

Criterios jurisprudenciales que contiene la Sentencia

El Tribunal Supremo establece los siguientes criterios jurisprudenciales (aplicable bajo la legislación mercantil y tributaria por la que se rige el caso, esto es, artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se corresponde con actual artículo 15.e) de la actual Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades):

a. 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 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.

b. 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 (artículo 15 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

c. 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.