

El Tribunal Supremo modifica su criterio en la aplicación de la “teoría del vínculo” en la deducibilidad de las retribuciones de los administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades.



Deducibilidad *versus* liberalidad no deducible

En el ejercicio 2023, mediante sendas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se ha despejado la controvertida aplicación de la denominada “teoría del vínculo” aplicada en la deducibilidad ***versus liberalidad no deducible***, de las retribuciones de los Administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades.

Al sentar esta nueva doctrina el Alto Tribunal modifica la interpretación que, desde su **sentencia de 13 de noviembre de 2008, denominada** popularmente en los ámbitos tributarios como “***el caso Mahou***” establecía un criterio que interpretaba la no deducibilidad fiscal, en el Impuesto sobre Sociedades, de las retribuciones satisfechas por las funciones de dirección del administrador. Mediante la aplicación de la conocida como “teoría del vínculo”, que establece que, si en una misma persona coexiste una doble vinculación con la empresa, una de tipo

Autor:

M.ª Emperatriz Berrocal Acosta

Abogada y Economista

mercantil como lo es el cargo de administrador y otra de tipo laboral, como lo es la condición de empleado, esta doble vinculación suponía que la primera subsumía a la segunda a todos los efectos, siempre que no estuviera prevista la retribución en los Estatutos.

Este criterio era utilizado por la Inspección de la AEAT, para motivar como liberalidad la retribución percibida como empleado por otras funciones de alta dirección derivadas de un contrato de carácter laboral con la sociedad de capital y, por tanto, negar su deducibilidad.

La reciente **sentencia 4594/2023 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal de 2 de noviembre de 2023** (recurso de casación 3940/2022), **reiteraba la doctrina casacional fijada en la sentencia 875/2023 de 27 de junio de 2023** (recurso de casación 6442/2021) contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2022 (recurso 686/209) en la que se recurrían varios asuntos, entre ellos la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013, de las retribuciones satisfechas al Director General de una empresa que, además, era miembro del consejo de administración.

Dichas retribuciones percibidas por su trabajo como Director General fueron calificadas, tanto por la Inspección de los tributos, como por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) como liberalidades no deducibles, aplicando la “teoría del vínculo” por lo que se consideraba que la relación de alta dirección quedaba subsumida por la relación mercantil.

En los estatutos solo se recogía la retribución como miembro del consejo de administración como establece el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del IS (TRLIS) aplicable en los ejercicios 2012 y 2013, pero no, el acuerdo de re-

muneración por las funciones de alta dirección.

Sin embargo, la Audiencia Nacional en su sentencia dio un giro, pues tras comprobar que las retribuciones estaban contabilizadas, eran reales y no fueron discutidas, admitió la deducibilidad de la retribución como director general, a pesar de no contar con la cobertura estatutaria. Manifestaba la AN que en la “teoría del vínculo” no se absorben, siempre y en todo caso, las funciones laborales por las mercantiles, de forma que apreciaba funciones diferentes, por un lado, las asumidas como miembro del consejo de administración (preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del propio consejo de administración), y por el otro, las designadas en su condición de director general, que no eran susceptibles de ser realizadas individualmente como miembro del referido consejo, aunque tales funciones fueran ejecutivas. Admitió, por tanto, no solo la deducibilidad fiscal de la retribución por la condición de miembro del consejo de administración (había previsión estatutaria), sino también la deducibilidad fiscal de la retribución por las funciones de alta dirección porque estas últimas no se confundían con las de administración y, por tanto, no era necesario para apreciar su deducibilidad fiscal que el contrato de alta dirección hubiese quedado incorporado a los Estatutos. En definitiva, consideró legítimo retribuir las funciones laborales al margen de los procedimientos establecidos en la legislación mercantil.

Contra la sentencia de la AN, recurrió el abogado del Estado, quien mantenía la aplicación de la “teoría del vínculo”, en cuanto que la retribución percibida por las funciones de alta dirección era de naturaleza mercantil y al no haberse cumplido con la regulación mercantil, no sería deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Criterio del Tribunal Supremo (TS)

En la sentencia comentada, de 2 de noviembre de 2023 y en la anterior de 27 de junio de 2023, el TS reitera como planteamiento general, qué debe entenderse por “donativos y liberalidades” cuya deducibilidad estaba vetada por mor del artículo 14.e) del TRLIS en los ejercicios inspeccionados 2012 y 2013, actualmente artículo 15.e) de la Ley 27/2014 del IS.

Asimismo, en tales dos sentencias, el Alto Tribunal cita su sentencia dictada el 6 de julio de 2022 (recurso 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077) que declara que la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados para su sociedad de capital, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS y no son, por tanto, donativos y liberalidades, si son conformes a las normativas mercantiles y laborales, se encuentran contabilizados y justificados documentalmente.

El TS en su sentencia de 2 de noviembre fija su criterio jurisprudencial, fundamentado por la doctrina casacional de la anterior sentencia de 27 de junio de 2023, de la que reproduce literalmente sus fundamentos jurídicos 4º a 10º por ser concluyentes al desvirtuar la negativa de la Inspección de la AEAT a la deducción de las retribuciones como director general de la sociedad, también en la STS de esta misma Sala, como en la de 21 de julio de 2022 (recurso de casación N.º 5309/2020) hace mención a la doctrina asentada, en su fundamento jurídico octavo.

Jurisprudencia que se establece

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 quede los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución, como sucede en este caso.

La retribución satisfecha a “administradores de la empresa en relación con la prestación de su función propia, en virtud de una relación que en modo alguno se solapa con la prestación de otros servicios que es real, efectiva y no discutida en el proceso que, cualquiera que fuera su naturaleza, no puede ser en absoluto una liberalidad, una donación, un regalo. Sea o no aplicable la llamada doctrina del vínculo [...]”

Además, estaríamos ante una incorrecta ubicación del motivo excluyente de la deducibilidad del gasto, la que proviene de aplicar el art. 14.10.e) del TRLIS, pues de ser una donación, impulsada por un animus donandi aquí completamente ausente, el perceptor no estaría ante una renta del IRPF, sino por del ISD.

[...]Los administradores que, además, llevaran a cabo funciones o tareas encomendadas por la empresa, real y efectivamente realizadas y al margen de la función de administrador social, tendrían que acometer su desempeño de un modo también gratuito o, cuando menos, sin posibilidad para el pagador de deducir el gasto correspondiente, si llevamos al extremo la teoría del vínculo esgrimida por el Abogado del Estado, nos conduciría a conclusiones claramente absurdas, en orden a la naturaleza de la relación no laboral, en modo alguno, subsumida en la mercantil a todo trance.

Así pues, [...] las funciones de alta dirección por las que se les retribuye -en este caso, como director general- resultan perfectamente diferenciables de las que corresponden por su mera pertenencia al consejo de administración”.

En relación con la teoría del vínculo, el TS manifiesta que: *“Tal doctrina, que no conoce reflejo en la legislación fiscal, despliega sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador con la empresa, lo que impide que, en tal caso, por la naturaleza del vínculo [...] la jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación. La competencia recaería en la jurisdicción mercantil. [...] 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”*.

La “teoría del vínculo” “[...] llevada al terreno de lo tributario, tiene que aplicarse con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso”.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)

La consolidada jurisprudencia del TJUE (véanse sentencias del TJUE de 9 de julio de 2015, asunto Balkaya C-229/14; de 11 de noviembre de 2010, asunto Danosa C-232/09 y 5 de mayo de 2022, asunto HJ C-101/21), *“aplicada al caso que nos ocupa, que discurre obviamente en materia fiscal, no laboral, supone que 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 estas predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa”*.

Conclusiones

Por todo ello, el TS deja sentado en su fundamento jurídico sexto que *“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 las mismas, siempre y cuando correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos.”*

Jurisprudencia que, a partir de esta sentencia, a buen seguro, motivará y fundamentará los recursos y oposición para combatir las actas de regularización de la Inspección Tributaria en su negativa a admitir la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores no societarios, que además son retribuidos por sus funciones y tareas de dirección por la sociedad.