



## Análisis de la sentencia relativa a la deducción de las retribuciones de administradores

La deducibilidad en el **Impuesto sobre Sociedades** de las retribuciones de los administradores y consejeros lleva muchos años siendo una cuestión controvertida en los procedimientos de comprobación tributaria de entidades mercantiles.

Si bien la Ley 27/2014, **del Impuesto sobre Sociedades**, trató aportar claridad a través de la mención contenida en el artículo 15, apartado e) de la citada norma al establecer que no se consideran liberalidades «*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*», dicha regulación no clarificó un amplio número de supuestos relacionados con la regulación mercantil de dicha materia.

Así, es preciso señalar en primer lugar que las retribuciones de los administradores, derivadas de un contrato laboral con la entidad tienen la consideración de gasto deducible en todo caso.

Por otra parte, las retribuciones de los **administradores** deben cumplir asimismo con lo previsto en los artículos 21 y 218 de la **Ley de Sociedades de Capital** (en adelante, LSC).

De este modo, el citado artículo 217 de la LSC contempla la gratuidad del cargo de administrador, excepto que los estatutos contemplen lo contrario, determinando su sistema de retribución. Adicionalmente, establece que cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general, conforme a lo establecido en los estatutos de la sociedad.

TODAS LAS CIRCULARES DE ESCURA EN NUESTRO BLOG - <https://www.escura.com/es/blog/>



Las circulares de **Escura** tienen carácter meramente informativo, resumen disposiciones que por carácter limitativo propio de todo resumen pueden requerir de una mayor información. La presente circular no constituye asesoramiento legal.

©La presente información es propiedad de **Escura** quedando prohibida su reproducción sin permiso expreso.

Por su parte, el artículo 124.3 del Reglamento del Registro Mercantil establece que los estatutos sociales de la entidad determinarán el sistema de retribución si lo tuvieran. Salvo disposición contraria de los estatutos, la retribución de los administradores será igual para todos ellos.

En base a dicha regulación mercantil, la **Administración tributaria** ha venido considerando que, en los casos de ausencia de mención en los estatutos sociales relativa a la remuneración de los administradores o cuando dicha mención se refiere al ejercicio del cargo de forma gratuita, la remuneración de administradores debería tratarse a efectos fiscales como gastos no deducibles al asimilarlos a liberalidades, a tenor de lo que dispone el citado artículo 15.e) de la **Ley del Impuesto sobre Sociedades**.

En los últimos años se han dictado diversas Sentencias en relación con esta disputada materia.

Así, la Sentencia de la **Audiencia Nacional** de 11 de enero de 2023 desautorizó la interpretación que mantenía la Inspección de los tributos, consistente en que los estatutos sociales debían determinar específicamente la retribución a percibir por los administradores por considerarla demasiado rígida. En dicha Sentencia se concluyó que no es imprescindible que los estatutos especifiquen una cuantía concreta ni asimismo un porcentaje determinado de los beneficios como retribución, siendo válido que fijen un límite máximo de retribución que debe aprobar la Junta, pues esa mayor flexibilidad beneficia al accionista para modular la retribución a satisfacer a los administradores por el desempeño de sus funciones.

Posteriormente, el **Tribunal Supremo** en su Sentencia nº 875/2023, de 27 de junio de 2023, estimó asimismo desproporcionado excluir la deducibilidad de las retribuciones a los administradores en base a un eventual incumplimiento de la norma mercantil. Asimismo, en dicha Sentencia se manifiesta que, en el supuesto de sociedades con un socio único, el hecho de que no se hubiera aprobado su retribución por la Junta de socios, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad.

Siguiendo dicha corriente jurisprudencial, el propio Tribunal Supremo, con posterioridad ha dictado diversas Sentencias: nº 4594/2023, de 2 de noviembre de 2023, nº 214/2024 de 18 de enero y nº 1012/2024, 20 de febrero de 2024. En todas ellas se revocan sentencias previas emitidas por la Audiencia Nacional relativas al tratamiento fiscal de la remuneración de los administradores y consejeros de sociedades mercantiles.

En la primera de ellas, se acepta la deducibilidad de las retribuciones de empleados que sean asimismo vocales del Consejo de Administración. En la segunda, se confirma la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores, aunque no hayan sido aprobadas por la Junta General siempre que se correspondan con servicios prestados de forma indubitada y se hubieran contabilizado tales remuneraciones. En la última de las Sentencias citadas, el Alto Tribunal señala que no es óbice para aceptar la deducibilidad de las retribuciones de los administradores por el hecho de que los estatutos establezcan un importe máximo y asimismo no se hubiera inscrito en el Registro Mercantil la aprobación de tales remuneraciones por la Junta General de Accionistas.

---

TODAS LAS CIRCULARES DE ESCURA EN NUESTRO BLOG - <https://www.escura.com/es/blog/>

---



Las circulares de **Bufete Escura** tienen carácter meramente informativo, resumen disposiciones que por carácter limitativo propio de todo resumen pueden requerir de una mayor información. La presente circular no constituye asesoramiento legal.

©La presente información es propiedad de **Bufete Escura** quedando prohibida su reproducción sin permiso expreso.

Por último, la reciente Sentencia nº 1622/2024, de 13 de marzo de 2024, del Tribunal Supremo resuelve mediante recurso de casación una cuestión que no había sido analizada, relativa a la controversia acerca de la deducibilidad de tales retribuciones en un supuesto en el que los estatutos sociales preveían expresamente la gratuidad del cargo de administrador.

### **Análisis de la sentencia del Tribunal Supremo**

El supuesto enjuiciado en la Sentencia nº 1622/2024 del Tribunal Supremo, de 13 de marzo de 2024, se refiere a las retribuciones satisfechas a 3 empleados en los que concurría el doble vínculo de alto directivo (existiendo contrato laboral) y administrador social, no existiendo previsión específica en los estatutos de la sociedad en relación con la retribución de los miembros del Consejo de Administración de la sociedad.

La interpretación de la Administración tributaria fue considerar las remuneraciones satisfechas por la sociedad como «liberalidades», al tratarse de empleados que ostentaban asimismo la condición de miembros del Consejo de Administración.

De este modo, al no contemplar los estatutos de la sociedad remuneración alguna por el ejercicio del cargo de administrador, conforme a lo dispuesto en el artículo 217 de la LSC el ejercicio del cargo sería gratuito y, en consecuencia, negó la deducibilidad la retribución satisfecha a dichos empleados que, siendo altos directivos, a su vez eran consejeros de la sociedad.

Sin embargo, frente a la interpretación de la Administración tributaria y de los tribunales inferiores, el Tribunal Supremo apoyándose en su propia jurisprudencia previa y, en particular en una Sentencia previa de 30 de marzo de 2021 rebatía dicho criterio. En la Sentencia referida, se señala que únicamente cabe calificar como donativos o liberalidades aquellos gastos realizados a título gratuito y sin contraprestación alguna.

Así, se reproduce dicho criterio del Alto Tribunal en relación con las retribuciones a los administradores y su posible consideración como liberalidades, al indicar que:

*«Los pagos con causa onerosa nunca constituyen liberalidades, fundamentación que resulta aplicable a los gastos por la retribución a los administradores cuando desempeñan un cargo que se prevé retribuido en los Estatutos; y la de que, en definitiva, se ha vulnerado el concepto de liberalidad, porque la interpretación del artículo 14.1.e) TRLIS que patrocina la sentencia recurrida contraviene expresamente los términos en que este configura el régimen de gastos no deducibles por donativos y liberalidades. Desde esta perspectiva, no cabría negar la deducción de un gasto debidamente contabilizado y relacionado con la obtención de ingresos, como son las cantidades abonadas -como retribución- a los administradores, toda vez que resultan ajenas al concepto de liberalidad.»*

Así, puesto que las retribuciones satisfechas han sido acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos fiscalmente deducibles del Impuesto sobre Sociedades, sin que el hecho de la ausencia de una previsión estatutaria específica suponga negar dicha consideración de gasto deducible.

---

TODAS LAS CIRCULARES DE ESCURA EN NUESTRO BLOG - <https://www.escura.com/es/blog/>

---



Las circulares de **Bufete Escura** tienen carácter meramente informativo, resumen disposiciones que por carácter limitativo propio de todo resumen pueden requerir de una mayor información. La presente circular no constituye asesoramiento legal.

©La presente información es propiedad de **Bufete Escura** quedando prohibida su reproducción sin permiso expreso.

Adicionalmente, añade el Alto Tribunal en la Sentencia de 13 de marzo de 2024 que por el hecho de haberse obviado dicha mención en estatutos no se puede considerar como un acto contrario al ordenamiento jurídico, con el alcance que el propio Tribunal Supremo, antes se ha transcrito pronunciamientos al respecto, le ha dado a dicha expresión.

Como resumen del razonamiento jurisprudencial expuesto, las principales conclusiones que cabe extraer son:

- No cabe aplicar en el ámbito tributario la denominada teoría del vínculo para calificar las retribuciones de los administradores como liberalidades que no resultan fiscalmente deducibles
- Las retribuciones a los administradores tienen carácter oneroso y cuando han sido acreditadas y contabilizadas deben reputarse fiscalmente deducibles
- No resulta óbice para mantener su consideración como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades el hecho de que no figuren específicamente contempladas en los estatutos sociales, no pudiéndose calificar como un acto contrario al ordenamiento jurídico

En conclusión, la doctrina del Alto Tribunal supera la limitación formal de que exista o no previsión estatutaria en relación con la retribución de los administradores, indicando que para aceptar la deducibilidad de tales remuneraciones debe acreditarse que se corresponde con una prestación real y efectiva por parte de los administradores y asimismo se hubieran contabilizado, debiéndose probar tales circunstancias ante la Administración tributaria a través de los medios probatorios contemplados en la normativa tributaria.

La reciente doctrina del Tribunal Supremo permite sustentar la deducibilidad de las retribuciones de los administradores cuando se corresponda con una efectiva prestación de servicios, aunque no existiera previsión estatutaria específica.



---

TODAS LAS CIRCULARES DE ESCURA EN NUESTRO BLOG - <https://www.escura.com/es/blog/>

---



Las circulares de **Bufete Escura** tienen carácter meramente informativo, resumen disposiciones que por carácter limitativo propio de todo resumen pueden requerir de una mayor información. La presente circular no constituye asesoramiento legal.

©La presente información es propiedad de **Bufete Escura** quedando prohibida su reproducción sin permiso expreso.