

La retribución al administrador social no es una liberalidad

Análisis de la STS de 27 de junio de 2023, rec. núm. 6442/2021

Gloria Marín Benítez

Doctora en Derecho

Socia de Procedimientos y litigios tributarios. Uría Menéndez

Profesora colaborada asociada. Universidad Pontificia Comillas (ICADE) (España)

Extracto

El hecho de que el régimen mercantil de la retribución del administrador social exija el cumplimiento de determinados requisitos (cobertura estatutaria, aprobación en junta) ha sido fuente de una larga controversia en el ámbito tributario: la de si el incumplimiento de esos requisitos puede determinar la falta de deducibilidad fiscal del gasto. Esta controversia ha afectado con especial crudeza a los casos en los que la retribución cuya deducibilidad se ve denegada es la de administradores sociales que, prestando servicios en el día a día de la empresa, se ven afectados por la conocida como doctrina laboral del vínculo, que niega la posibilidad de compatibilizar una relación laboral de alta dirección con la mercantil de administrador, de forma que la segunda absorbe y extingue la primera.

La sentencia comentada limita los efectos fiscales de esta doctrina laboral del vínculo y rechaza, tanto que retribuciones contabilizadas que responden a servicios verdaderamente prestados puedan ser calificadas como liberalidad, como que el incumplimiento de los requisitos mercantiles que pudieran ser exigibles a esa retribución pueda determinar automáticamente su falta de deducibilidad fiscal.

Publicado: 05-09-2023

Cómo citar: Marín Benítez, G. (2023). La retribución al administrador social no es una liberalidad. (Análisis de la STS de 27 de junio de 2023, rec. núm. 6442/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 119-130. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19345>

1. Supuesto de hecho

En la instancia (Sentencia de la Audiencia Nacional –AN–, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secc. 2.^a, de 29 de abril de 2021, rec. núm. 1007/2017 –NFJ086870–) se había confirmado el acuerdo de liquidación que denegaba, con fundamento en el supuesto incumplimiento de los requisitos que en el ámbito mercantil rigen la retribución de los administradores sociales, la deducibilidad fiscal de las retribuciones pagadas a dos consejeros ejecutivos de una sociedad anónima unipersonal. En concreto, la denegación se justificaba en no haber sido aprobada la retribución, que sí gozaba en cambio de cobertura estatutaria, por la junta general. Entendía el tribunal *a quo*, confirmando la posición administrativa, que la relación que unía a los perceptores de las remuneraciones con la empresa era de alta dirección. Consecuentemente, en aplicación de la conocida como teoría del vínculo, entendía que esa relación laboral de alta dirección quedaba extinguida, absorbida por la relación mercantil de administrador. Consideraba asimismo que la ausencia de acuerdo de la junta general que aprobara las retribuciones cuya deducción se pretendía suponía un incumplimiento de las formalidades mercantiles que rigen la retribución de los administradores y, por consiguiente, que el gasto no podía ser deducible ex artículo 14.1 e) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS). La retribución, por tanto, se calificaba como una liberalidad pese a no ser discutido ni su contabilización como gasto ni que respondiera a servicios efectivamente prestados por los consejeros.

Preparado recurso de casación, fue admitido a trámite mediante Auto de 29 de junio de 2022, dando lugar al recurso de casación núm. 6442/2021 (NFJ086869), al que ha puesto fin la sentencia comentada. La cuestión para la que se apreció interés casacional era determinar si

las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, 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 las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

Para dar respuesta a esta pregunta, el fundamento de derecho tercero de la sentencia resume las que considera circunstancias más relevantes del caso, entre las que cabe destacar las siguientes:

- a) Pese a la calificación como liberalidad, las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos estaban acreditadas y contabilizadas y previstas en los estatutos, y respondían a servicios efectivamente prestados; esto es, no existió *animus donandi* alguno.
- b) Pese a la atribución de efectos «automáticos e insoslayables» a la doctrina laboral del vínculo, cuya aplicación se asume como hecho en la sentencia de instancia, de la jurisprudencia europea del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre los efectos de la doctrina del vínculo en materia laboral no se deduce tal automatismo.
- c) Pese a que la retribución no fue aprobada por la junta general, sí gozaba en el caso de cobertura estatutaria, y era conocida por el socio al tratarse de una sociedad anónima unipersonal, filial de un grupo de empresas.

2. Doctrina del tribunal

En su fundamento décimo, la sentencia comentada sienta los siguientes criterios interpretativos: 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 (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 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 (art. 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.

Estos criterios interpretativos vienen a concretar, para esta cuestión de la deducibilidad de la retribución del administrador social, la línea interpretativa de las normas relevantes (los arts. 14.1 e) TRLIS, y 15 f) Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades –LIS–) ya iniciada en sentencias anteriores sobre cuestiones completamente ajenas a esta materia. Así la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) había rechazado previamente que la interpreta-

ción del concepto *liberalidad* contenido en la letra e) del artículo 14 del TRLIS pudiera extenderse a gastos que carecen de *animus donandi* (Sentencia de 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–, FF. JJ. 2.º y 3.º), así como que la deducibilidad fiscal de un gasto pudiera ser negada por el hecho de presentar cualquier tipo de incumplimiento de cualquier tipo de requisito establecido en otras parcelas del ordenamiento (Sentencia de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–, FJ 3.º). Con todo, y a nuestro juicio, la sentencia resulta crucial, no solo por concretar para esta materia de la retribución de administradores los criterios sentados previamente, sino también porque el razonamiento que sustenta sus conclusiones puede tener un alcance más amplio respecto de otras derivadas fiscales de la doctrina del vínculo.

La sentencia dedica su fundamento cuarto al anclaje normativo en el que se basa el rechazo a la deducibilidad del gasto en el caso; esto es, bajo la vigencia del texto refundido. Ese anclaje normativo es el artículo 14.1 e) del TRLIS que, como es sabido, rechaza la deducibilidad fiscal de «los donativos y liberalidades». La sentencia recuerda que en recientes pronunciamientos (*v. gr.* Sentencias del TS de 21 de julio de 2022, rec. núm. 5309/2020 –NFJ087035–, o 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–) ya se ha concluido que el concepto «donativo o liberalidad» no puede abarcar a los gastos que tienen una causa onerosa y concluye que los pagos efectuados a los administradores por los servicios o funciones que estos desempeñan en la empresa no pueden ser liberalidades «en ninguno de los posibles sentidos del término» por lo que es incorrecta la invocación del artículo 14.1 e) del TRLIS. El eventual incumplimiento de la norma mercantil no transforma una prestación onerosa en otra gratuita por lo que tampoco cabe «[asociar] de modo indisoluble el incumplimiento de la legislación mercantil [...] a la calificación como liberalidades».

En su fundamento quinto, la sentencia analiza la observancia de las leyes mercantiles en el caso concreto y su influencia en la deducibilidad del gasto. Considera que en el caso de una sociedad anónima, que además es unipersonal, el requisito de que la junta general apruebe la retribución no cabe ser exigido. Sobre todo porque el hecho de que la sociedad sea unipersonal hace que pierda todo sentido, aun desde el punto de vista mercantil, la interpretación rigorista de unos requisitos que tienen su razón de ser en la protección de eventuales accionistas minoritarios. Dicho esto, y elevándose ya sobre las circunstancias del caso, la sentencia también afirma que no cabe «deducir de la norma que esa inobservancia [la de un requisito mercantil] condujera necesariamente a la pérdida del derecho material o sustantivo a deducir un gasto contabilizado, acreditado y remunerador de unos servicios onerosos, efectivamente prestados»; esto es, que «no es admisible la interpretación según la cual la ley mercantil, en cualquiera de sus aspectos y reglas, de mayor o menor importancia abstracta y también aplicada a las circunstancias del caso, prevalezca a todo trance sobre la norma fiscal».

Sobre esta idea ahonda en el fundamento sexto, en el que revisa la jurisprudencia de la Sala Primera (Sentencia del TS 893/2012, de 19 de diciembre de 2011, rec. núm. 1976/2008 –NCJ056730–) sobre el abuso de la formalidad que supondría negar la posibilidad de que

subsanan el eventual incumplimiento de un requisito con el conocimiento, consentimiento y anuencia de aquellos en cuya tutela nace y existe tal requisito. Con una invocación subyacente al principio de proporcionalidad, a la necesaria relación entre la interpretación que deba hacerse de una institución jurídica y la finalidad a la que sirve, la sentencia afirma –ya en su fundamento séptimo– que incluso si el cargo de administrador fuera previsto estatutariamente como gratuito, «no parece lógico que la parte de la retribución que percibiría el administrador como trabajador [...] no pudiera ser deducida por la empresa pagadora». De esta forma, entiende que 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».

Este resultado absurdo de aplicar fuera de contexto la teoría del vínculo se apoya en el fundamento octavo en algunas sentencias del TJUE (Sentencias de 9 de julio de 2015, *Balkaya*, asunto C-229/14 –NSJ052067–; 11 de noviembre de 2010, *Danosa*, asunto C-232/09 –NSJ036943–, y 5 de mayo de 2022, *HJ*, asunto C-101/21 –NSJ063982–). Entiende la sentencia que, según esta jurisprudencia europea, no cabe, atendida la concreta finalidad tuitiva de la norma laboral, hacer de peor condición a un trabajador, ni a la empresa que lo contrata, por el hecho de formar parte del órgano de administración. Extrapolando esa jurisprudencia a la materia fiscal, la sentencia afirma 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 este o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquel, también, del órgano de administración», siempre –eso sí– que se trate de retribuciones acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas y correlacionadas con los ingresos.

En cuanto a la última consideración que lleva a las conclusiones interpretativas, la de la trascendencia fiscal, en cuanto a la deducibilidad del gasto, de una irregularidad jurídica, la sentencia recuerda en el fundamento noveno lo que ya afirmó a otros efectos la previa de 8 de febrero de 2021 (rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–): que las irregularidades jurídicas que impiden la deducibilidad fiscal del gasto «no pueden equipararse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias» y que «esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, *v. gr.* sobornos y otras conductas similares».

3. Comentario crítico

3.1. El estado de la cuestión previo a la sentencia sobre la retribución al administrador social

La denegación de la deducibilidad fiscal de la retribución a los administradores cuando se entiende que no cumple los requisitos establecidos en el orden mercantil ha sido

una fuente recurrente de conflictividad tributaria desde hace décadas. Esta conflictividad se intensificó tras la interpretación que de esos requisitos mercantiles hizo la Sala Tercera en el caso *Mahou* (Sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008, recs. núms. 3991/2004 –NFJ030831–, y 2578/2004 –NFJ030830–), a saber: que, cuando el órgano de administración era colegiado, esos requisitos también se extendían a los consejeros que ejercen funciones ejecutivas y no solo a los externos u ordinarios (extensión consecuencia de la conocida como «doctrina del vínculo») y que, en todo caso, esos requisitos exigían, además, que los estatutos sociales permitieran determinar con certeza el importe de las retribuciones percibidas (exigencia conocida como «doctrina del milímetro»).

Aplicándose en estas sentencias *Mahou* la antiquísima Ley del impuesto sobre sociedades de 1978, que hacía una identificación exhaustiva de los gastos fiscales, la denegación de la deducibilidad fiscal podría haberse basado en la norma fiscal que se consideraba que regía la materia (art. 13, letra ñ), de la Ley 61/1978), según la cual eran deducibles «las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, *siempre que sean obligatorias por precepto estatutario*, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del diez por ciento de los mismos» (la cursiva es nuestra). Quizá por ello, una de las dudas que esta doctrina *Mahou* pronto planteó era la de si su eficacia debía decaer tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995 habida cuenta de que, en esta última, la base imponible toma como punto de partida el resultado contable, y no contiene norma fiscal alguna que exceptúe la deducibilidad del gasto contable en materia de retribución a los administradores.

La duda quedó pronto despejada por el Alto Tribunal (Sentencia del TS, Sala 3.^a, de 2 de enero de 2014, rec. núm. 4269/2012 –NFJ053476–) que, en sentido contrario a la posición que muchos consideraban más razonable, justificó la denegación de la deducción fiscal del gasto con fundamento en la norma (art. 14.1 e) Ley 43/1995; art. 14.1 e) TRLIS) que rechaza la deducibilidad fiscal de los donativos y liberalidades, no tanto porque se considerara que estas retribuciones al administrador social fueran fruto de un eventual *animus donandi*, sino por entender que, para ser deducible, el gasto había de ser legalmente posible. Se produjo en ese momento, sin lugar a dudas, una mutación interpretativa del concepto de *liberalidad* ya que este, en nuestro lenguaje compartido, siempre ha hecho alusión a entregas realizadas sin contraprestación.

Probablemente, en la elección de ese anclaje normativo algo tuviera que ver el hecho de que fuera este precepto (art. 14.1 e) Ley 43/1995) el que tradicionalmente había utilizado la Administración para rechazar la deducibilidad fiscal de los gastos ilícitos (sobornos, comisiones ilegales). Sea como fuere, el caso es que con este mismo entendimiento, pero bajo la vigente Ley 27/2014, los órganos de inspección buscaron amparo a sus regularizaciones en esta materia en la norma (art. 15 f) Ley 27/2014) que excluye la deducibilidad de los gastos «derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», y ello pese a que, por la controversia suscitada bajo la normativa anterior, se incluyó un inciso aclaratorio en la letra e) (en la regla que rechaza la deducibilidad de los donativos y liberalidades) según el

cual no debían entenderse comprendidos en dicha letra «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» y también pese a que la literalidad de la letra f) –que inicialmente excluía la deducibilidad de «los gastos ilícitos»– fue aquilatada durante la tramitación parlamentaria del proyecto de ley, quizá para restringir su aplicación a irregularidades especialmente graves.

3.2. Disección de la problemática planteada con el estado de la cuestión previo a la sentencia

En el anterior marco de la cuestión, en el que el rechazo a la deducibilidad fiscal de la remuneración al administrador se basaba en su calificación como liberalidad, por entender que esa es la calificación que merecen los gastos que incurren en irregularidades jurídicas, había varias cuestiones que podían suscitarse.

La primera –de carácter laboral y completamente ajena, por tanto, al derecho fiscal– era la de si el gasto correspondía verdaderamente a la retribución del administrador o si, por el contrario, podía entenderse que remuneraba una prestación de servicios diferente. Esta consideración, ajena a la ley fiscal, surge del hecho de que la doctrina laboral del vínculo no excluye la posible existencia de administradores que también sean empleados cuando las funciones a desempeñar bajo la relación laboral no son las de gestión, administración y representación de la sociedad; esto es, cuando se trata de una relación laboral ordinaria y no de alta dirección (*cf.* Sentencias del TS, Sala 4.^a, de 11 de marzo 1994 [rec. núm. 1318/1993], FJ 3; 20 de diciembre de 1999 [rec. núm. 1904/1999], FJ 2; 20 de noviembre de 2002 [rec. núm. 337/2002], FJ 8; 26 de diciembre de 2007 [rec. núm. 1652/2006 –NSJ026427–], FJ 2). Esta consideración permitía, por tanto, defender la deducibilidad del gasto en determinados casos (*v. gr.* en la reciente Sentencia de la AN de 29 de marzo de 2022, rec. núm. 769/2018 –NFJ086585–). La cuestión, no obstante, era de índole casuística y eminentemente fáctica.

La segunda –de carácter mercantil y completamente ajena también al derecho fiscal– es la de si, siendo la relación mercantil por aplicación de la doctrina del vínculo, hay verdaderamente un incumplimiento de los requisitos mercantiles en la materia pues sucede en ocasiones que la Administración hace una interpretación de la norma mercantil más rigurosa que la prevalente en ese último orden. Las recientes Sentencias de la AN de 16 de febrero de 2022, rec. núm. 703/2018 (NFJ085501); 29 de marzo de 2022, rec. núm. 769/2018 (NFJ086585); 21 de septiembre de 2022, rec. núm. 904/2019 (NFJ087618); 3 de octubre de 2022, rec. núm. 541/2019 (NFJ088127); y 11 de enero de 2023, rec. núm. 548/2019 (NFJ088782), se encuentran todas ellas encaminadas a suavizar el rigor de la interpretación administrativa sobre el incumplimiento mercantil, para suavizar sus consecuencias fiscales cuando tal incumplimiento carece de efectos dañinos para terceros. Sobre esta cuestión, y en relación con el caso paradigmático de la sociedad unipersonal en el que ese daño no existe, también se pronuncia la sentencia comentada.

La tercera es verdaderamente la que plantea una cuestión fiscal: si el incumplimiento de los requisitos mercantiles para la retribución de una relación de administración debe llevar aparejado automáticamente la exclusión de la deducibilidad fiscal del gasto y, en tal caso, con qué amparo normativo.

3.3. La principal cuestión fiscal: la deducibilidad de la retribución al administrador

La cuestión fiscal principal que resuelve la sentencia reside en la trascendencia fiscal que, a efectos de permitir la deducibilidad de un gasto, puede darse a un supuesto (más o menos claro, más o menos probado) incumplimiento de normas que pertenecen a órdenes distintos del tributario. Y esa cuestión fiscal la sentencia comentada la desdobra en dos: la primera, determinar si esa irregularidad jurídica transforma el gasto en una liberalidad, de forma que su deducibilidad pueda ser rechazada al amparo del artículo 14.1 e) del TRLIS; la segunda, determinar si, aun bajo una norma que rechace la deducibilidad fiscal de los gastos contrarios al ordenamiento jurídico (como podría ser la contenida en el vigente art. 15 f) de la vigente LIS), toda irregularidad jurídica debe quedar subsumida en el presupuesto de hecho en la norma.

Respecto de la primera cuestión, la sentencia, apartándose del criterio que se sostuvo en la de 2 de enero de 2014, rec. núm. 4269/2012 (NFJ053476), pero siendo coherente con la línea interpretativa del concepto de liberalidad que ya se encuentra en pronunciamientos más recientes (*v. gr.* 21 de julio de 2022, rec. núm. 5309/2020 –NFJ087035–, o 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–), y que se alinea también con el uso que en nuestro lenguaje compartido hacemos de este término, viene a sostener que la remuneración a un administrador que presta servicios en el día a día de la empresa no puede, bajo ningún concepto, calificarse de liberalidad. Con esta premisa, y sin necesidad de ulteriores disquisiciones, todas las regularizaciones administrativas que bajo la vigencia del TRLIS rechazan la deducibilidad fiscal del gasto de administradores deberían decaer, al menos cuando la razón de tal rechazo se basa –como viene siendo habitual– en el incumplimiento de la normativa mercantil en la materia, y no en que no se haya acreditado la realidad del servicio prestado. Y es que esta última aproximación para negar la deducibilidad del gasto –la de negar la realidad del servicio prestado– es difícil de articular cuando se trata de administradores sociales que prestan servicios en el día a día de la empresa en el marco de una relación que, de no existir la doctrina del vínculo, bien podría calificarse como de naturaleza laboral.

Alcanzada esta conclusión, cabe plantear la trascendencia real que puede tener el matiz final del primer criterio interpretativo establecido en la sentencia, cuando parece exigir que la retribución esté prevista en los estatutos sociales:

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 que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución* (la cursiva es nuestra).

En nuestra opinión, a la luz de los razonamientos que, especialmente en el fundamento séptimo, contiene la sentencia esa matización no tiene por finalidad restringir la aplicación del criterio general sentado previamente, sobre todo cuando los intereses que pretende tutelar el ordenamiento mercantil se ven salvaguardados pese al eventual incumplimiento.

En relación con este punto, hay que recordar que en el orden mercantil la irregularidad jurídica de la retribución del administrador no determina automáticamente la obligación de restituirlo; que en atención a la finalidad de transparencia que pacíficamente se atribuye al régimen mercantil de la retribución al administrador (Sentencias del TS, Sala 1.^a, de 18 de junio de 2013 [rec. núm. 365/2011 –NCJ058146–], 17 de diciembre de 2015 [rec. núm. 2181/2013 –NCJ060690–], 29 de mayo de 2008 [rec. núm. 322/2002 –NCJ046902–] o 24 de abril de 2007 [rec. núm. 735/2000 –NCJ045954–], entre otras muchas), la Sala Primera del TS (*v. gr.*, Sentencias de 31 de octubre de 2007 [rec. núm. 3915/2000 –NCJ039337–], 29 de mayo de 2008 [rec. núm. 322/2002 –NCJ046902–], 19 de diciembre de 2011 [rec. núm. 1976/2008 –NCJ056730–], 18 de junio de 2013 [rec. núm. 365/2011 –NCJ058146–] y 20 de noviembre de 2018 [rec. núm. 3621/2015 –NCJ063790–]) exonera al administrador de la obligación de restituir la remuneración que percibe sin cobertura estatutaria cuando los socios la conocieron y consintieron en el tiempo, especialmente cuando se trata de sociedades participadas por un único socio o por un número reducido de socios, que era justamente el caso analizado por la sentencia enjuiciada. Por ello, en el segundo criterio interpretativo se establece 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, 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).

Respecto de la segunda cuestión, la sentencia apunta a la interpretación que del artículo 15 f) de la vigente Ley 27/2014 ya ha realizado a otros efectos la Sala Tercera del TS (Sentencias de 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–, FF. JJ. 2.º y 3.º, y de 8 de febrero de 2021, rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–, FJ 3.º). De acuerdo con esta interpretación, solo aquellas irregularidades jurídicas que, por la gravedad de sus consecuencias y la claridad de su antijuridicidad, atribuyen de forma inequívoca a la sociedad pagadora un derecho de restitución frente al receptor (como las caracteri-

zadas por la Dirección General de Tributos en sus Consultas núms. V0603/2016, de 15 de febrero (NFC05820), V1403/2016, de 6 de abril (NFC058262), V2068/2016, de 13 de mayo (NFC060072), V3145/2016, de 6 de julio (NFC061363) o V1788/2017, de 10 de julio (NFC065906), como derivadas de *actuaciones intrínsecamente ilícitas o prohibidas*, correspondientes a *conductas radicalmente prohibidas*, cuya realización está castigada por el propio ordenamiento o que configuran un *gasto delictivo* que el obligado tributario sabe que de ningún modo puede realizar) podrían determinar que el gasto que incurre en ellas quede excluido de la regla general de la deducibilidad. Se afirma así, en el tercer criterio interpretativo, que aun en el caso de que fueran exigibles requisitos previstos 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».

En nuestra opinión, son tres las razones por las que hay que celebrar este último criterio interpretativo.

La primera, que denegar la deducibilidad del gasto para cualquier irregularidad jurídica pervierte la finalidad del ordenamiento tributario, que es la de allegar recursos para el sostenimiento de los gastos públicos y no la de convertirse en instrumento para garantizar la eficacia de los mandatos establecidos en otros órdenes jurídicos. El derecho tributario no es un derecho sancionador y, precisamente por ello, la declaración de principios que el ordenamiento tributario hace ante los vicios que pueden afectar a la validez y eficacia jurídicas de los actos y negocios realizados por los obligados tributarios es la de su general irrelevancia, según se desprende claramente del artículo 13 de la Ley General Tributaria: «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado [...] *prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*» (la cursiva es nuestra).

La segunda, que denegar la deducibilidad fiscal de un gasto que, a la postre, y pese a su irregularidad, resulta válido y eficaz para el mundo jurídico produce una quiebra del más importante principio de justicia tributaria material: el principio de capacidad económica, que ha de ser no solo fundamento sino también medida de la imposición (Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre –NCJ065794–). Precisamente en atención al principio de capacidad económica, el hecho imponible del impuesto sobre sociedades es la obtención de una renta que toma como referencia para su medición el resultado contable. Y por ello, como el gasto contable es una magnitud que reduce la capacidad económica del obligado tributario, el principio de capacidad económica queda quebrado cuando se deniega la deducción de gastos que, presentando cualquier tipo de irregularidad jurídica, resultan válidos y eficaces en derecho, por no resultar esa irregularidad jurídica tan grave como para fundamentar una pretensión de restitución del gasto pagado.

La tercera, que denegar la deducibilidad del gasto por irregularidades jurídicas que no son ni claras ni incontrovertidas ni indiscutibles también resulta, en nuestra opinión, con-

trario al principal principio de justicia tributaria formal: el principio de legalidad en su vertiente de previsibilidad de la obligación tributaria.

Por ello, el hito que esta sentencia marca en la deducibilidad de la retribución de los administradores nos parece que redundará en un ordenamiento tributario más justo.

3.4. ¿Otras cuestiones fiscales de la doctrina del vínculo?

Como es sabido, la doctrina del vínculo ha tenido otras implicaciones fiscales en materia fiscal, además de esta tan controvertida de la deducibilidad de la retribución pagada al administrador que desempeña funciones ejecutivas; que trabaja en el día a día de la empresa.

Cabe preguntarse si las consideraciones que hace la sentencia sobre la proyección al ámbito fiscal de la jurisprudencia del TJUE sobre la limitación de los efectos de la doctrina del vínculo en determinadas parcelas del ámbito laboral puede tener un alcance más amplio que el de añadir un argumento a la deducibilidad fiscal de la retribución abonada al administrador. En concreto, si no cabe hacer de peor condición a un trabajador o a su empresa pagadora por el mero hecho de que ese trabajador forme parte del órgano de administración, incluso aunque esa pertenencia determine a efectos mercantiles y laborales la aplicación de la teoría del vínculo, ¿no debería esa conclusión también extrapolarse a las otras muchas normas tributarias que se refieren a empleados, trabajadores, relación laboral, y de cuya aplicación quedan a menudo excluidos los administradores sociales?

3.5. Conclusiones

1. Tal y como la jurisprudencia del TJUE ha establecido para determinadas materias laborales, la doctrina del vínculo, que establece la imposibilidad de compatibilizar una relación laboral de alta dirección con la relación de administrador, no puede ser aplicada de forma automática, sin considerar la finalidad de las normas jurídicas ni los intereses dignos de tutela de las instituciones jurídicas a las que puede afectar.
2. En el ámbito tributario, la doctrina del vínculo no puede llevar a calificar como liberalidad un gasto acreditado y contabilizado, que remunera a prestación de servicios que el administrador social hace en el día a día de la empresa y cuya existencia no se pone en duda, por el solo hecho de que haya habido algún incumplimiento mercantil en su aprobación. Por sí sola, esta consideración ya debería hacer decaer las regularizaciones administrativas basadas en la aplicación del artículo 14.1 e) del TRLIS. La conclusión puede ser reforzada cuando resulta, además, que el incumplimiento de los requisitos mercantiles no causa daño alguno a los intereses que la existencia de esos requisitos pretende tutelar.

3. Sin perjuicio de lo anterior, las irregularidades jurídicas que son fruto del incumplimiento de los mandatos establecidos en otros órdenes jurídicos –como sucede con la materia que nos ocupa– no es razón suficiente para denegar automáticamente la deducibilidad fiscal del gasto.
4. La sentencia, que ya por sí sola marca un antes y un después en el análisis de la deducibilidad fiscal de la retribución pagada al administrador social en contraprestación de los servicios que presta en el día a día de la empresa, puede tener un alcance mayor del que resulta de su doctrina interpretativa, puesto que algunas de sus reflexiones pueden proyectarse sobre otras implicaciones fiscales de la doctrina laboral del vínculo.