

La retribución de los socios y administradores como gasto deducible: línea interpretativa desde el principio de íntegra regularización

Análisis de las [SSTS de 6 de julio de 2022, rec. núm. 6278/2020](#), y [11 de julio de 2022, rec. núm. 7626/2020](#)

Isabel García-Ovies Sarandeses

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo (España)*

Extracto

Las recientes sentencias de julio de 2022, referidas ambas a los mismos hechos y de idéntico contenido jurídico, abordan el carácter de la deducción de las remuneraciones percibidas por un socio mayoritario en el impuesto sobre sociedades. Desde unas consideraciones generales de carácter previo, tanto en relación con el concepto de «gasto deducible» en este impuesto como del concepto de «liberalidad», tan controvertidos ambos, se llega a la conclusión de que los gastos relativos a la retribución del socio no administrador son deducibles cuando observen las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, siempre que se acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental. Por otra parte, y aunque no se haya planteado en este caso, considera la virtualidad que puede tener el principio de regularización íntegra para «homogeneizar» el tratamiento fiscal en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, considerando que esta línea interpretativa «podría estar llamada a perfilar la solución de controversias futuras».

Nota: Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Nacional de la Agencia Estatal de Investigación MCI-21-PID2020-116096RB-I00 «El desafío de la Buena Administración tributaria en un entorno digital».

1. Supuesto de hecho

Nuestro comentario va referido a dos sentencias diferentes, aunque, como se indica en la segunda de ellas, «La única diferencia en cuanto al sustrato fáctico enjuiciado viene determinada por el periodo impositivo», 2013 en un caso y 2014 en el otro.

En ambos casos, se debate el carácter deducible de la retribución abonada a un socio mayoritario y, a efectos de poner de manifiesto el interés casacional objetivo que reviste el asunto, se señala por la parte recurrente que existen muchas sentencias que, en aplicación del artículo 14.1 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), consideran como una liberalidad, no deducible a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades (IS), la retribución al administrador si esta no se recoge en los estatutos sociales; sin embargo, en el supuesto que se cuestiona en estas sentencias, este socio no tenía la condición de administrador, sino que dicho cargo era ejercido por su padre, también socio.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León (sede Burgos) había desestimado los dos recursos que se habían interpuesto por la sociedad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León (Sala de Burgos), estimatoria parcialmente de las reclamaciones presentadas contra la liquidación provisional y contra el acuerdo sancionador, que fue anulado.

2. Doctrina del tribunal

La doctrina del tribunal es idéntica en ambas sentencias, por lo que el comentario es único. Y nos parece importante reproducir la doctrina del tribunal en dichas sentencias invirtiendo el orden de exposición para comenzar con el contenido del fundamento jurídico cuarto, titulado «La noción de gasto no deducible», que interpreta, como no puede ser de otro modo, desde su contextualización en esta figura impositiva.

Frente a lo que se ha venido haciendo en muchas sentencias, que cuestionan la deducibilidad de este tipo de gastos en el IS con cierta estrechez de miras, contrastando el supuesto que se enjuicia con los preceptos que limitan la deducción de los gastos contables, la doctrina que recogen las recientes sentencias de julio no solo interpreta el concepto adoptando como punto de enfoque la base imponible en el IS, tal como está configurada legalmente desde la Ley 43/1995, sino que comienza dicha interpretación teniendo en cuenta que el gravamen, en este caso, el del IS, debe atender al principio de capacidad económica, que, como se pone de manifiesto, no es «un mero principio interpretativo», sino un «mandato para la ordenación del sistema tributario». La consecuencia es que:

Operando, por tanto, como límite de la potestad tributaria, la capacidad económica impedirá el gravamen de rentas ficticias y, a estos efectos, su ponderación deberá tomar como referencia, de entrada, la base imponible del tributo que, en el caso de sociedades, se calcula –en el método de estimación directa–, «corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

La referencia a la forma de determinación de la base imponible puede parecer innecesaria, pero no es baladí y, consolidando doctrina reciente del mismo Tribunal (STS 458/2021, de 30 de marzo, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–), lo llevan a afirmar que:

En definitiva, las premisas para delimitar la noción de gasto deducible en el impuesto sobre sociedades deben construirse sobre la base de la regla general (deducibilidad)/excepción (no deducibilidad), atendiendo al espíritu y finalidad perseguida por la norma jurídica.

Y, respecto a esta excepción, añade que «la no admisión de la deducción habrá de basarse en un precepto legal» y «el intérprete de la norma tributaria habrá de ser especialmente cauteloso a la hora de delimitar el carácter deducible de un gasto sobre la base de la calificación jurídica». Concluye que «lo primordial será atender a la causa o finalidad que determina la existencia del gasto».

Establecido este marco interpretativo respecto a los gastos deducibles en el IS, aborda la cuestión de la deducibilidad de la retribución del socio que se había planteado en dos ocasiones y respecto a dos periodos impositivos diferentes ante el TSJ de Castilla y León (sede Burgos). También, para resolver este aspecto concreto, el tribunal adopta, con carácter previo, una «perspectiva de enfoque» diferente a la adoptada por la sentencia impugnada y, previamente, por el TEAR de Castilla y León. El Alto Tribunal resta valor a la ausencia de ajenidad y a la inexistencia de una relación laboral, «argumento basilar para los jueces de Burgos en orden a rechazar la deducción», porque «*lo trascendente es la realidad de la prestación del*

servicio, la de su efectiva retribución y, por supuesto, su correlación con la actividad empresarial». Hemos subrayado esta parte del argumento del tribunal porque, en definitiva, si estamos ante un gasto contable, únicamente la ausencia *demostrada* de una de esas notas permitiría excepcionar la regla general de su deducibilidad.

También se infiere de la sentencia, y resulta importante a nuestro juicio, la necesidad de demostrar que no concurre en el supuesto alguna de estas notas y de justificar la «calificación jurídica desplegada por la Administración». Admitiendo que los argumentos esgrimidos por esta «permiten evocar con claridad que, en el fondo, subyace la preocupación de evitar o amparar situaciones fraudulentas», precisa acertadamente el tribunal que:

La Administración carece de facultades para calificar un determinado acto o negocio de forma libérrima, sino que, como presupuesto de su actuación tributaria posterior, habrá de ser cuidadosa a la hora de elegir y de aplicar los mecanismos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición.

Se precisa:

Cabe advertir que la Administración no se encuentra ante indiferentes jurídicos a la hora de asumir o proclamar una determinada calificación jurídica ni, por supuesto, al decidir si acude precisamente al expediente de la calificación (art. 13 LGT) en lugar de las del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (art. 15 LGT) –que sustituye al régimen jurídico del fraude de ley– o, en fin, al de «simulación» (art. 16 LGT).

De la sentencia se deduce que la Administración no deja claro el mecanismo jurídico al amparo del cual se resuelve la cuestión planteada. Y se recuerda, en relación con la utilización de estas tres figuras en concreto, que:

Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre y discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, *intercambiables*. [...] Es evidente que la interpretación del ordenamiento tributario constituye el punto de partida de cualquier actividad del aplicador del derecho, incluido –obvio es decirlo– la Administración tributaria¹.

¹ Razonamientos que se contienen en la STS 904/2020, de 2 de julio (rec. núm. 1429/2018 –NFJ086714–). Se trataba de determinar, en este caso, si se podían desconocer las actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, considerar que la actividad económica realmente realizada era única y correspondía a la sociedad y, finalmente, *recalificar* como rentas del trabajo personal las percibidas por las mencionadas personas físicas.

Por otra parte, tampoco se aprecia justificación suficiente en la calificación que ofrece la Administración pues «no parece adecuado denegar, sobre la base de la calificación jurídica, el derecho a la deducción, considerando que, o bien se trata de una retribución de fondos propios o, en su caso, de una liberalidad». Esta alternativa, esgrimida, además, en sede judicial, le parece «incompatible con la necesidad de que el presupuesto jurídico de su actuación, esto es, de la regularización tributaria, quede perfectamente delimitado». Más en concreto, señala:

No es neutro ni indiferente que, en el presente caso, tales retribuciones pueden conceptuarse jurídicamente –con la virtualidad de nociones excluyentes de la deducción–, como una pura liberalidad o como una *retribución* de fondos propios, pues, con independencia de que ambas constituyan magnitudes excluidas de deducción (art. 14 TRLIS), su naturaleza y consecuencias jurídicas son diferentes.

Por último, se aborda la posibilidad de admitir o excluir la deducción de las cantidades concretas percibidas por la persona que ostenta la doble condición de socio y de trabajador en la empresa y, para ello, lo primordial, según se ha indicado ya, será «atender a la causa o la finalidad que determina la existencia del gasto». Y es importante destacar que la sentencia, a diferencia de lo que se pretende con la doctrina del vínculo en el caso de los administradores, según la cual la condición de tal excluye cualquier retribución percibida por los mismos no prevista estatutariamente, sí admite una doble naturaleza en la retribución del socio. De esta forma, señala que:

En casos como el que nos ocupa, evidentemente, nadie puede pretender que, quien realice la actividad o preste el servicio se desprenda o abstraiga de su condición de socio, accionista o partícipe, razón por la que, el acento deberá ubicarse en la realidad y efectividad de la actividad desarrollada, más que en la condición de socio, accionista o partícipe.

En este caso concreto:

Sin perjuicio de que se discuta la adscripción jurídica de los servicios prestados a la sociedad por [el socio mayoritario] (relación laboral o autónomo, incluso, mercantil, como también se ha sugerido), no existe discusión sobre la circunstancia de que tales servicios fueron efectivamente realizados –se reconoce la actividad de pastelero– ni tampoco se cuestiona que la remuneración fuera realmente abonada.

Así, concluye:

A la vista de esta doctrina, en presencia de una retribución por un trabajo o una prestación efectivamente realizada, difícilmente podrá desvirtuarse dicha realidad –y la traducción jurídica de su deducibilidad, como regla general–, acudiendo a una

categoría como la de la liberalidad que, además, excluye expresamente la destinada a socios o partícipes, incluso, aunque tuviera por objeto la correlación con la actividad y la consecución de un mejor resultado empresarial.

La sentencia se remite al pronunciamiento anterior ya mencionado de 30 de marzo de 2021 (STS 458/2021, rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–) para fundamentar el concepto de «liberalidad» como «una categoría autónoma de la general, de gasto deducible». No parece que tenga sentido acudir al concepto de «liberalidad» para excluir aquel que no está correlacionado con los ingresos y con la actividad en general porque esta correlación es inherente al propio concepto de «gasto deducible» y, en consecuencia, en caso de que aquellas partidas no tengan relación con los ingresos, estas no serán nunca deducibles sin tener que justificar esta exclusión en el hecho de que se trate de donativos o liberalidades.

Con fundamento en los razonamientos expuestos, resuelve que:

Los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del impuesto sobre sociedades cuando, observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

3. Comentario crítico

Como han hecho las sentencias que analizamos, nuestro comentario debe tener como contexto el concepto de «gasto deducible» en el IS, que ha constituido desde siempre un concepto jurídico poco pacífico y que, de forma recurrente, ha suscitado debate entre la jurisprudencia y entre la doctrina.

Señala la Sentencia de 11 de julio (rec. núm. 7626/2020 –NFJ086975–) que la calificación jurídica que ofrece la Administración en relación con el gasto que se cuestiona «se asienta sobre una base dúctil». Nos ha parecido adecuada la expresión para calificar, con el mismo sentido metafórico, la posición que sucesivamente se ha ido adoptando por la Administración, con bastante respaldo jurisprudencial, para limitar la deducibilidad de los gastos en el IS.

Desde un principio, y nos referimos a la ya vieja Ley 61/1978, el concepto de «liberalidad», recogido en el artículo 14, que incluía la relación de gastos no deducibles, se utilizó de forma reiterada y con escasa justificación para negar la deducibilidad de una partida en el IS, aun cuando estuviese acreditada, contabilizada y se correlacionase con los ingresos,

siempre que se encontrase alguna otra justificación que, a juicio del intérprete, impidiese su deducción. Puesto que nos referimos a una norma tan lejana en el tiempo, debemos recordar que, en aquel momento, la determinación de la base imponible no partía del beneficio contable y que la ley y el reglamento detallaban cada una de las partidas, positivas o negativas, que integraban dicha base. Debe recordarse, asimismo, que, quizá porque el concepto de «gasto» no se asentaba en el previamente contabilizado, la delimitación del concepto de «liberalidad», recogido en el apartado f) del mencionado artículo 14, se precisaba en un segundo párrafo en los siguientes términos: «A estos efectos no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo dieciséis de esta ley». No es la primera vez que mantenemos que se trataría de una precisión innecesaria y reiterativa, puesto que el *animus donandi* ya presupone la inexistencia de contraprestación. Sin embargo, es una pena que esta idea no se haya tenido presente en la aplicación de este concepto, por otra parte tan desafortunado².

Desde esta perspectiva, cabe valorar positivamente la precisión que el Tribunal Supremo ha venido haciendo del concepto de «liberalidad» en los últimos tiempos y, en concreto, en estas sentencias, en el sentido de que no cabe invocar la existencia de una liberalidad para excluir la deducción de un gasto cuando en este no se dan las características propias y exigibles al gasto deducible en cuanto componente negativo del beneficio contable. Con este razonamiento, señala:

Se entra en un bucle en el que donativos y liberalidades como gastos no deducibles y sus excepciones legalmente dispuestas, pierden toda significación propia, en tanto que al no estar relacionados con los ingresos nunca serán gastos deducibles sin necesidad de tener que ser considerados donativos y liberalidades [y se] convertiría al precepto en una regla redundante e inútil.

La deducción de las retribuciones percibidas por los gestores de la empresa, en los que concurre en muchas ocasiones una segunda condición, generó reiteradas controversias en la aplicación del impuesto y cobró una relevancia desproporcionada en la interpretación de las normas relativas a los gastos deducibles para la determinación de la base imponible. De forma especial, el desempeño de las tareas de gestión por personas que ostentaban la condición de administradores de la sociedad, y en algunos casos también la de socios, y la correlativa percepción de retribuciones, a veces de cuantía considerable, por estas personas, llevó a cuestionarse la deducción de las mismas en aplicación de la «doctrina del vínculo», que, dando prioridad a la relación societaria-mercantil sobre la relación laboral, hasta desplazarla, impedía la deducción de las retribuciones de estos cuando no estaban

² Participamos con Chico de la Cámara (2020, p. 9) en la distorsión que ha supuesto la utilización por el legislador del concepto de «liberalidad», pero, a nuestro juicio, la interpretación jurisprudencial ha contribuido en gran medida a esta distorsión, por lo que debe valorarse muy positivamente la que en los últimos tiempos va abriéndose camino.

previstas estatutariamente, como exigía la normativa mercantil. La conocida Sentencia Huarte, de 29 de septiembre de 1988 (rec. núm. 1456/1988 –NSJ050281–), fue pionera en la aplicación de esta teoría, y la Sentencia Mahou de 13 de noviembre de 2008 (rec. núm. 3991/2004 –NFJ030831–) trasladó sus efectos al ámbito tributario, campo en el cobró tanta importancia que, a nuestro juicio, desvirtuó de forma considerable el concepto de «gasto deducible» en el IS en aplicación a este problema. Esta doctrina, como hemos señalado, suponía el desconocimiento del vínculo laboral del administrador para considerar únicamente el vínculo mercantil. Al no estar prevista en estatutos la remuneración del administrador, se consideraba que la misma constituía una liberalidad por parte de la sociedad y se impedía, en consonancia, su deducción, pese al evidente carácter retributivo que correspondía a la misma, inherente a la importancia que las funciones de algunos administradores habían ido cobrando dentro de las sociedades. No se negaba, pues, ni la realidad del gasto ni su carácter remuneratorio, ni tampoco la relación de esta remuneración con la obtención de ingresos, esto es, la «correlación», sino que el origen de la exclusión se situaba en la norma mercantil, al entenderse que la falta de previsión estatutaria privaba de legitimación a dicho gasto, convertido, de esta forma, en una liberalidad, a juicio del intérprete.

Esta interpretación del concepto de liberalidad no solo contradiría la que defienden las sentencias que comentamos, sino que, como repetidamente hemos defendido (García-Ovies Sarandeses, 2014 y 2022), llevaría hasta el extremo del absurdo la aplicación de la norma mercantil. En primer lugar, porque, a diferencia de lo que ocurría en la originaria Ley 61/1978 respecto a la participación en beneficios de los administradores, no se contenía en las normas posteriores reguladoras del impuesto ninguna limitación para la remuneración de estos. Por otra parte, porque, si bien es cierto que el acuerdo adoptado por la sociedad respecto a la retribución de los administradores, en cuanto contravenía la norma mercantil, sería susceptible de impugnación, dicha acción está sometida a un régimen de caducidad³, por lo que puede llegarse al absurdo de que se conserven los efectos del acuerdo en el ámbito mercantil y, sin embargo, se le nieguen sus efectos tributarios al negar su deducción para determinar la base imponible en el IS. Así, y retomando la expresión del Tribunal Supremo, nos encontramos con otro ejemplo de lo dúctil que se muestra el concepto de «liberalidad» acogiendo los gastos que, de acuerdo con la teoría del vínculo, no tengan la consideración de deducibles.

Más recientemente, la nueva Ley 27/2014, reguladora del impuesto, ha introducido una nueva limitación a los gastos en el IS al impedir en el apartado f) del artículo 15 que se deduzcan «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico». En este apartado se quisieron subsumir también las retribuciones de los administradores no previstas estatutariamente, pero nuestro Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia 150/2021, de 8 de febrero (rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–), y la propia Dirección General de Tributos

³ Artículo 205 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital.

en sus Consultas V4080/2015, de 21 de diciembre (NFC057227), y V3145/2016, de 6 de julio (NFC061363), se encargaron de precisar el sentido de esa previsión legal y desvirtuar su utilización para impedir la deducción de dichas retribuciones.

Las sentencias de julio de 2022 que analizamos, pese a seguir avanzando en la consolidación de una nueva interpretación del concepto de «liberalidad», todavía contenido en la ley, no parecen haber abandonado totalmente la teoría del vínculo y sus desproporcionadas consecuencias tributarias, aunque entendemos que la línea de razonamiento utilizada podría conducir a diferente conclusión. Si bien no se plantea en las mismas la deducción de las retribuciones del administrador, se refiere incidentalmente al supuesto, al mencionar la Sentencia de 26 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4808/2011 –NFJ052332–), que se había pronunciado sobre la deducción de la retribución abonada al administrador de una sociedad. Se señala al respecto:

En aquel caso negamos el derecho a deducir pues, además de la presunción legal de gratuidad del cargo de administrador de sociedades de responsabilidad limitada, los estatutos sociales disponían que el cargo de administrador fuera gratuito, por lo que –entendimos– la concesión de una retribución al administrador solo podía hacerse con el carácter de liberalidad y, por tanto, no deducible según la ley.

Como hemos adelantado y trataremos de demostrar a continuación invocando los argumentos utilizados en estas sentencias, no podemos mostrarnos totalmente de acuerdo con esta afirmación, aunque la misma carezca de relevancia respecto al contenido de los pronunciamientos que aquí recogemos. El tribunal considera primordial la «causa o finalidad» de la existencia del gasto, que debe anteponerse a la condición subjetiva, en este caso la de socio, del que percibe su importe. En su opinión:

Nadie puede pretender que quien realice la actividad o preste el servicio se desprenda o abstraiga de su condición de socio, accionista o partícipe, razón por la que el acento deberá ubicarse en la realidad y efectividad de la actividad desarrollada, más que en la condición de socio, accionista o partícipe de quien la realiza.

Prestar atención a la naturaleza de la retribución, haciendo abstracción de la condición del que la perciba, debiera ser la regla general, sin perjuicio de las cautelas que puedan adoptarse ante determinadas operaciones precisamente en razón de la singularidad de dicha condición. La sentencia así lo entiende, de forma realista, en el caso de los socios. Y, si bien considera que «una prestación de servicios, retribuida, entre la sociedad y el socio mayoritario no debería alimentar, por sí misma, los recelos que, en último término, determinaron el rechazo de la deducción» (subrayamos lo que consideramos determinante para enjuiciar la cuestión debatida), sugiere, con acierto, que, al tratarse de una relación entre partes vinculadas, como es la de la entidad y sus socios o partícipes, el debate podría centrarse (dice, por ser precisos, que «suele centrarse», pero puede interpretarse como

una sugerencia) en la valoración de las operaciones. Nos parece un enfoque mucho más acertado que la negación del gasto por la vía de la liberalidad y, desde luego, en la disyuntiva apuntada por la Administración entre la liberalidad y la retribución de fondos propios, también tendría mucho más sentido que el punto de enfoque se situase en la retribución de fondos propios tratándose de un socio, aunque en este caso tal hipótesis quedase rechazada por el hecho de que, al demostrarse la realidad de la prestación de servicios, la causa de la remuneración no es en ningún caso la retribución del capital. La ley de 1978 era también más precisa en este punto, al no partir de las partidas previamente contabilizadas, y excluía la deducción de «las participaciones en beneficios *por cualquier concepto distinto de la contraprestación de servicios personales*».

Como hemos señalado, la esencia del razonamiento de la sentencia se encuentra en la naturaleza retributiva de las cantidades cuestionadas y, en consecuencia, resulta obligado atender a la causa de esa retribución. Como acabamos de señalar, es determinante, a efectos de la calificación del gasto, que se retribuyan el capital o los servicios personales, resultando indistinto, como señalan las sentencias, que la actividad que se retribuye se despliegue en el ámbito de una relación laboral o como trabajador autónomo. Así, frente a la pretensión de las sentencias impugnadas que fundamentaban en la «ausencia de ajenidad» el rechazo de la deducción, para el Tribunal Supremo, «lo trascendente es la realidad de la prestación del servicio, la de su efectiva retribución y, por supuesto, su correlación con la actividad empresarial», concurriendo o no la nota de ajenidad.

La importancia de tal argumento permite extrapolar conclusiones aplicables a los gastos deducibles en general que hemos defendido ya con anterioridad y a las que parecen abrir una ventana las SSTS de este mes de julio. Se trata de defender un tratamiento congruente de las remuneraciones cuestionadas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y en el IS, tratamiento que no encontró tradicionalmente respaldo entre nuestros tribunales. Cabe citar, aunque se trate de doctrina administrativa, el desafortunado ejemplo utilizado en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de julio de 2020 (R. G. 3156/2019 –NFJ078504–), al señalar que:

El sistema tributario español acepta con total naturalidad que unas mismas rentas tributen por el I.s/Soc. y por el I.R.P.F., como por ejemplo, cuando una sociedad tiene beneficios (Resultado positivo que va a su B.I.) y tributa por el I.s/Soc., y luego cuando esos beneficios se distribuyen como dividendos a accionistas personas físicas, éstos deben tributar por ellos en el I.R.P.F.

Efectivamente, la escasa fortuna del ejemplo mencionado, deriva del hecho de que no se cuestionaba en aquel caso la deducción de un gasto contable, sino de una distribución de beneficios con la que se remunera al capital y cuya deducción no tendría, en consecuencia, ningún sentido. Diferente es el caso de aquellos gastos contables cuyo carácter retributivo acepta la Administración tributaria al incluirse en el IRPF del perceptor como retribuciones de los servicios prestados y no del capital, esto es, como rendimientos del trabajo o de la actividad económica.

Poco sentido tiene la consideración de liberalidad desde el punto de vista de la sociedad y la consideración de retribución de servicios prestados desde el punto de vista del socio. Como hemos venido defendiendo desde hace tiempo (García-Ovies Sarandeses, 2014), un tratamiento congruente exigiría que esas partidas, a las que se le niega la deducción en el IS con el argumento de que se trata de liberalidades, tributasen como tales en manos de sus receptores, esto es, en el impuesto de sucesiones y donaciones.

Más que invocar la doble imposición, parece más preciso señalar que, al impedir la deducción de retribuciones acreditadas en el IS y exigir su tributación como tales en el IRPF, se está generando un enriquecimiento injusto de la Administración. Recientemente, hemos señalado que, al igual que otros supuestos de enriquecimiento injusto, esta tesis puede encontrar acomodo en el principio de íntegra regularización, con fundamento último en la seguridad jurídica que la propia Constitución expresamente garantiza (García-Ovies Sarandeses, 2022).

Si bien este principio, en cuya articulación conceptual en materia tributaria se está avanzando en los últimos tiempos por parte de la jurisprudencia y la doctrina (*vid.* Ramírez Gómez, 2021), despliega normalmente sus efectos en sede procedimental, tanto a efectos de regularización por los órganos de inspección como, incluso, por los órganos de gestión, nada impide su invocación, con carácter previo, en la aplicación de la norma. Su efecto en estos casos aconsejaría la caracterización de la operación e impediría una eventual regularización posterior.

Esta proyección del principio ha sido apuntada precisamente en las sentencias que comentamos y debe valorarse muy positivamente su dimensión orientativa. Tales consideraciones se hacen en un *obiter dictum* recogido en las mismas en relación con el IRPF del socio y a propósito de la *ratio decidendi* utilizada en cuestión anterior respecto a la deducción de retribuciones de administradores y no de socios.

En primer lugar, y como ya comentamos, deja entrever que la solución que se da para el socio no sería igual en el caso de los administradores ante la falta de previsión estatutaria.

Y se refiere también al planteamiento que, en aquel caso, se había esgrimido cuestionando:

si podía incurrirse o no en doble tributación como consecuencia de, por un lado, no admitir la deducción en sede de impuesto de sociedades y, por otro lado, asumir la tributación de esa retribución percibida por el administrador como rendimiento del trabajo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Sin perjuicio de la alusión a la forma en que se resolvió la cuestión, de forma poco congruente a nuestro juicio, en esa sentencia anterior, descarta que en este momento deba considerarse aplicable. Y, a continuación, abre, efectivamente, una nueva vía de interpretación para resolver dicha cuestión en los términos en que hemos apuntado. Se trata de un

breve párrafo que puede considerarse decisivo y que genera grandes expectativas en relación con la consideración de los gastos devengados en este impuesto por la prestación de servicios. Transcribimos el mismo:

Sin embargo, no sobra poner de manifiesto que, situaciones como la que nos ocupa permitan la consideración del principio de regularización íntegra, principio que reclamaría –si se nos permite la expresión– «homogeneizar» el tratamiento fiscal en sede de sociedades y en sede de renta, precisión que, más allá del presente recurso, podría estar llamada a perfilar la solución de controversias semejantes futuras.

Este párrafo, puesto en relación con el razonamiento utilizado para decidir la cuestión planteada, permite terminar el comentario con algunas conclusiones.

En primer lugar, debe destacarse la importancia de contextualizar la resolución de la cuestión desde la dimensión del concepto contable de «gasto» y según la noción de «base imponible» adoptada desde la aprobación de la Ley 43/1995. En este contexto, también la noción de «liberalidad» adquiere otra dimensión, sin que pueda calificarse un gasto como tal por el hecho de que no se den los requisitos que al propio gasto contable cabe exigir.

Por otra parte, y para el caso de negación del carácter deducible de un gasto previamente contabilizado, se exige no solo la justificación del instrumento jurídico utilizado –calificación, conflicto en la aplicación de la norma o simulación–, sino también del precepto al amparo del cual se niega la deducción, sin que quepa invocar varios de forma alternativa sin motivación adicional.

Por último, también es importante reseñar que la resolución del caso prescinde de la condición subjetiva del receptor de la retribución para atender al elemento objetivo de la existencia comprobada y retribuida de la prestación de servicios como causa del gasto. Complementario de este razonamiento y punto de partida de una transformación en la interpretación del concepto de «gasto deducible» es la invocación de la regularización íntegra para «homogeneizar», en expresión suya, el tratamiento fiscal en sede del IS y del IRPF, manifestación del principio de buena administración.

Nuestra valoración de la sentencia y, sobre todo, de la orientación que va apuntando en esta materia, es necesariamente positiva porque es la que hemos defendido desde hace mucho tiempo en sucesivas publicaciones, a cuyo contenido nos remitimos para una justificación más detallada que no procede en este comentario.

Referencias bibliográficas

- Chico de la Cámara, P. (2020). Deducibilidad de las retribuciones de los administradores societarios en el IS & Contravención del ordenamiento jurídico. *Quincena Fiscal*, 21, 9-25.
- García-Ovies Sarandeses, I. (2014). La remuneración de los administradores como gasto deducible en el impuesto sobre sociedades (comentario a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de febrero de 2014). *Revista de Derecho Mercantil*, 294, 539-556.
- García-Ovies Sarandeses, I. (2022). El carácter deducible de la remuneración de los administradores de sociedades: una solución nueva para un viejo problema desde la perspectiva de la buena administración. En P. Chico de la Cámara, J. L. Peña Alonso, A. Blázquez Lidoy, A. Palomar Olmeda y L. Cazorla González-Serrano, *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto* (vol. 1, pp. 1.255-1.280). Thomson Reuters Aranzadi.
- Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena Fiscal*, 6, 163-197.