

Referencia: NFJ052827

## TRIBUNAL SUPREMO

*Sentencia de 30 de octubre de 2013 Sala de lo Contencioso -Administrativo*

*Rec. n.º 131/2012*

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Retribución a administradores y consejeros.** *Recurso de casación para la unificación de doctrina.* Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción, requisitos que son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción; en consecuencia, al establecer los estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los estatutos de la entidad pagadora. En segundo término, tampoco pueden, las mencionadas retribuciones, defraudar las reglas que rigen el adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio, pues pocas cosas más contrarias a ese comportamiento ordenado hay que las que otorgan retribuciones del monto de las contempladas en este caso a una sociedad con pérdidas; y, afirmar, que como la sociedad prácticamente pertenece al administrador es irrelevante el efecto que a los resultados de la entidad producen las retribuciones de los administradores, olvida que formalmente se trata de una entidad con personalidad jurídica propia y distinta a la del administrador y que las exigencias económicas, comerciales y de lealtad debidas a la entidad que efectúa las retribuciones no se pueden identificar con las de la persona que es titular de los títulos representativos de la entidad. [Vid., en el mismo sentido, STS de 26 de septiembre de 2013, recurso n.º 4808/2011 ([NFJ052332](#)) y, en sentido contrario, STSJ de Galicia, de 2 de junio de 2011, recurso n.º 16854/2009 ([NFJ044514](#)), que se recurre en esta sentencia].

### PRECEPTOS:

[Ley 43/1995 \(Ley IS\), art. 14.](#)

### PONENTE:

*Don Manuel Vicente Garzón Herrero.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Don MANUEL MARTIN TIMON  
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO  
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a treinta de Octubre de dos mil trece.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina interpuesto, por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y dirigida por el Abogado del Estado, y, estando promovido contra la sentencia de 2 de junio de 2011, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de A Coruña, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictada en el Recurso Contencioso-Administrativo número 16854/2009 ; en cuya casación aparece como parte recurrida, la entidad INVERSIONES MENLLE, S.L., representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. María Teresa Gamazo Trueba,

bajo la dirección de Letrado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de A Coruña, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con fecha 2 de junio de 2011, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Que estimamos el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la entidad mercantil INVERSIONES MENLLE, S.L. contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de fecha 30 de septiembre de 2009, dictado en la reclamación NUM000 , acumulada a la número NUM001 sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002. En consecuencia, declaramos que el acuerdo recurrido es contrario a Derecho, anulándolo y haciendo lo propio con la liquidación de que trae causa. Sin efectuar pronunciamiento en orden a la imposición de costas procesales. ".

### **Segundo.**

Contra la anterior sentencia, por el Abogado del Estado se interpone Recurso de Casación en Unificación de Doctrina al amparo del artículo 96 y siguientes de la Ley Jurisdiccional . Se considera que la sentencia recurrida vulnera la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, en su sentencia, entre otras, de 13 de noviembre de 2008 . En concreto, se consideran infringidos los artículos 14 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades, en conexión con el artículo 13 del mismo texto legal , y el artículo 66 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada . Termina suplicando de la Sala se estime el recurso y se resuelva conforme a los criterios contenidos en la sentencia de contraste invocada.

### **Tercero.**

Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 16 de octubre de 2013, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero. Antecedentes**

Se impugna, mediante este Recurso de Casación en Unificación de Doctrina interpuesto por el Abogado del Estado, la sentencia de 2 de junio de 2011, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de A Coruña, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia por la que se estimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 16854/09 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por Inversiones Menlle, S.L., contra la resolución dictada el 30 de septiembre de 2009 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en la reclamación número NUM000 acumulada a la número NUM001 interpuestas por D. Leopoldo en representación de Inversiones Menlle, S.L. contra acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Galicia de la AEAT por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, y contra acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria grave. Inicialmente hubo liquidación y sanción, pero la sanción ya fue anulada por el TEAR.

La sentencia de instancia estimó el Recurso Contencioso-Administrativo y no conforme con ella el Abogado del Estado interpone el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina que decidimos.

### **Segundo. Motivos de casación**

El Abogado del Estado alega como infringido el artículo 14 de la Ley 43/1995 y cita como sentencia de contraste la dictada por este Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 en el Recurso de Casación

número 2578/2004 .

### **Tercero. Examen de la causa de inadmisión alegada**

La parte recurrida alega, en primer término la inadmisión del recurso. Para ello sostiene que el asunto resuelto por la sentencia de contraste afecta a una sociedad anónima y no a una de responsabilidad limitada que es la naturaleza de la entidad a la que se refiere la sentencia impugnada en este proceso; que la sociedad contemplada en la sentencia de contraste es centenaria y con cuantiosos medios materiales y personales, en tanto que la entidad que se contempla en los autos, es de dimensiones modestas y de reciente creación; por último, se afirma que la demandante, en el supuesto resuelto por la sentencia de contraste obtuvo importantes beneficios, en tanto que la sociedad que se examina en este litigio obtuvo pérdidas en el ejercicio liquidado.

Es patente que las diferencias reseñadas son irrelevantes. La naturaleza de Sociedad Anónima, o de Sociedad de Responsabilidad Limitada carece de importancia a la hora de enjuiciar la procedencia de las retribuciones a los administradores, que es el punto álgido de la cuestión discutida, pues la naturaleza de tales retribuciones no se modifican por el hecho de que la entidad pagadora tenga uno u otro carácter. Además la eventual estructura familiar y reducida de la sociedad de Responsabilidad Limitada en contraposición a la Anónima es claramente intrascendente a la hora de analizar la deducibilidad de las retribuciones de los administradores. Tal cuestión puede ser relevante cuando se explican los efectos que tales decisiones producen en las relaciones entre socios, pero carecen de trascendencia cuando lo que está en juego es la deducción fiscal de las retribuciones de los administradores, gasto que es común a unas y otras.

Del mismo modo, ha de rechazarse la diferenciación que la parte recurrida pretende introducir en función de los distintos medios materiales y personales que ambas disponen, tiempo de duración y los resultados económicos obtenidos por ambas entidades. Sin negar la verdad de tales diferencias es patente que las mismas carecen de incidencia alguna, como se verá, en la decisión que adoptamos, y, además, es indudable que las mencionadas diferencias son ajenas a la procedencia o improcedencia de la deducibilidad de los mencionadas retribuciones.

Hay un aspecto relevante y de indudable importancia en el punto referido; la diferente regulación jurídica en que el litigio resuelto por la sentencia de contraste, y la que decide este recurso, se desarrollan, pues en tanto que aquella se rige por la Ley 61/78, a los hechos de este proceso les es aplicable la Ley 43/95.

Tal cuestión sería determinante si en el punto controvertido, previsión estatutaria de gratuidad del cargo de administradores, las regulaciones fueran distintas en ambos textos legales. Pero es evidente que no es este el caso. Por eso, y en cuanto se entienda que la resolución de la Dirección General de Tributos de 20 de febrero de 2006, es acorde con lo expuesto hay que estimarla conforme a derecho. Por el contrario, y en cuanto se infiera o pueda inferirse de ella con la Ley 61/78, la 43/95 o el Real Decreto Legislativo 4/2004 (es a éste texto al que se refiere la consulta) que las retribuciones de los administradores operan al margen de lo establecido en los estatutos de la entidad, tales conclusiones han de reputarse, de momento, como insólitas.

En consecuencia, y a la vista de que la legislación y estatutos aplicables tienen idéntico contenido en uno y otro caso, gratuidad de su ejercicio, es patente la irrelevancia de la diferente legislación aplicada en los procesos contrastados como causa de inadmisibilidad alegada.

Todo lo expuesto nos conduce al rechazo de los motivos de inadmisión formulados.

### **Cuarto. Necesidad de anular la sentencia de instancia**

Dos consideraciones abonan la absoluta necesidad de anular la sentencia de instancia.

En primer término, nuestra sentencia de 13 de noviembre de 2008 anula la sentencia de instancia y se estima el Recurso de Casación. La lógica de las cosas exige que siendo idéntica la naturaleza del problema decidido en ambos casos, adoptemos ahora idéntica conclusión a la que llegamos en la sentencia de 13 de noviembre de 2008 .

En segundo término, la sentencia que sirve de referencia a la que es impugnada en estos autos alude a unas condiciones personales de quien en aquel proceso era retribuido. Tales condiciones nada tienen que ver con las condiciones personales del consejero que es aquí retribuido ni con las circunstancias económicas de la entidad recurrente. Ello comporta que el razonamiento utilizado en este proceso opere sobre un supuesto de hecho distinto del que decide la sentencia a la que se remite, lo que comporta la necesidad de estimar el Recurso de Casación y anular la sentencia impugnada.

### **Quinto. Hechos probados**

1º.- Que la sociedad recurrente se constituye el 2 de julio de 2002 con un capital de 6.000 euros

dividido en 6.000 participaciones sociales de 1 euro de valor cada una de ellas. Las participaciones representativas del capital social fueron íntegramente asumidas y desembolsadas por los socios fundadores mediante las aportaciones que a continuación se detallan: D<sup>a</sup>. Candelaria aporta la cantidad de 5.999 euros y D. Aureliano aporta la cantidad de 1 euro. La sociedad está dirigida y administrada por un Consejo de Administración formado por D<sup>a</sup>. Candelaria (Presidenta), D<sup>a</sup>. Evangelina (vocal) y D. Leopoldo (Consejero). El sujeto pasivo durante el periodo objeto de comprobación se encuentra matriculado en el epígrafe 842 del Impuesto sobre Actividades Económicas (servicios financieros y contables). El sujeto pasivo no tiene inmovilizado material ni inmaterial, su activo está formado por inmovilizado financiero compuesto por una participación del 100% en Caroadá valorada en 189.487.670 euros. Ocupa unas oficinas arrendadas a Licia, por la que esta emite una factura de "arrendamiento y prestación de servicios complementarios" por importe de 2.510,93 euros. En el haber de su cuenta de resultados sólo figuran los ingresos financieros por importe de 70 euros. Los gastos del ejercicio son de escasa cuantía (arrendamientos, pagos a asesorías jurídicas, material de oficina, etc.). Declara 153.885 euros de pérdidas debido al montante que suponen los gastos de personal. En este sentido no cuenta con ningún trabajador asalariado. Por otra parte, D<sup>a</sup>. Candelaria percibe 123.789,47 euros, apareciendo dicho importe dentro de la clave A (empleado por cuenta ajena) en el modelo 190, con un tipo de retención del 42%.

**2º.-** En relación con la actividad desarrollada en la sociedad por su principal accionista el representante del sujeto pasivo manifiesta que "D<sup>a</sup>. Candelaria figuraba en el año 2002 en el régimen especial de autónomos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley 50/1998 y la disposición adicional 27<sup>a</sup> de la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/1994, según el cual están obligatoriamente incluidos en el régimen especial de autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección o gerencia que implique el desempeño del cargo de consejero o administrador de una sociedad mercantil cuando posean el control efectivo de la sociedad. Tampoco existía en este caso contrato de trabajo porque, como ha sentado de forma reiterada la jurisprudencia del orden social, en supuestos de socios con una participación significativa en la sociedad respecto de la que adicionalmente desempeñan funciones de administración, no cabe hablar de relación laboral, por ausencia de los requisitos de ajenidad y dependencia. D<sup>a</sup>. Candelaria ejercía las funciones propias de un gerente con un poder general sin limitaciones en las sociedades del grupo, presidía el Consejo de Administración de todas las sociedades, representaba los intereses del grupo en el Consejo de Ponte Gadea, S.L., ejercía los derechos propios del socio en las sociedades participadas por Inversiones Menlle, S.L. y adoptaba las decisiones empresariales en todas las sociedades que integran el grupo, en especial las relativas a las inversiones".

**3º.-** Que el artículo 20 de los estatutos de Inversiones Menlle, S.L., relativo a la remuneración de los consejeros establece que "el cargo de administrador será gratuito". Por otra parte, con excepción de D<sup>a</sup>. Candelaria ningún otro miembro del Consejo de Administración percibe retribución alguna. En definitiva no es sólo que exista una presunción de gratuidad del cargo sino que los estatutos lo prohíben. En consecuencia, procede incrementar la base imponible en 123.789,47 euros, al no considerar como deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones percibidas por la Presidenta del Consejo de Administración de la entidad.

#### **Sexto. Razonamiento de la sala**

Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción.

Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción.

El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribuye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia, al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora.

En segundo término, tampoco pueden, las mencionadas retribuciones, defraudar las reglas que rigen el adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio, pues pocas cosas más contrarias a ese comportamiento ordenado que las que otorgan retribuciones del monto de las aquí contempladas a una sociedad con pérdidas. Afirmar que como la sociedad prácticamente pertenece al administrador es irrelevante el efecto que a los resultados de la entidad producen las retribuciones de los administradores, olvida que formalmente se trata de una entidad con personalidad jurídica propia y distinta a la del administrador y que las exigencias económicas, comerciales y de lealtad debidas a la entidad que efectúa las retribuciones no se pueden identificar con las de la persona que es titular de los títulos representativos de la entidad.

Por último, y como ya pusimos de relieve en nuestra sentencia de 22 de diciembre de 2011, en materia de Autonomía de la Voluntad rigen los principios que allí declaramos y ahora reiteramos. En dicha

sentencia afirmábamos en el último párrafo del fundamento séptimo: "Es verdad que el artículo 1.255 del Código civil establece la libertad de pactos, pero es también evidente que tal precepto fija unos límites a estos pactos: la de no ser contrarios a la moral, el orden público y el perjuicio de tercero. Cuando estos pactos excedan de los parámetros socialmente aceptables es claro que tales pagos no pueden ser considerados como retribuciones sino como meras liberalidades, no generadoras de un gasto deducible. La determinación de cuando estos pagos exceden estos límites es un problema que ha de resolverse a la vista de las circunstancias de cada caso, primero, por la Administración, y, en último término, por los tribunales."

Es decir, una entidad puede retribuir a sus administradores como tenga por conveniente, pero tales percepciones, por el concepto de retribuciones, no pueden exceder de los límites socialmente admisibles so pena de convertirlas en liberalidades que impidan su deducción a la entidad que las efectúa y que obliga a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño.

#### **Séptimo. Decisión**

Todo lo razonado comporta la estimación del recurso interpuesto por el Abogado del Estado, la anulación de la sentencia de instancia y la no imposición de las costas causadas.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

### **FALLAMOS**

**1º.-** Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

**2º.-** Anular la sentencia de 2 de junio de 2011, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de A Coruña, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia .

**3º.-** Desestimar el Recurso Contencioso-Administrativo número 16854/2009.

**3º.-** No hacemos expresa imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.