

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia:NFJ057308

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 5 de febrero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2795/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Retribución a administradores y consejeros. En los casos de previsión estatutaria debidamente concretada, la jurisprudencia del Tribunal es la de la improcedencia de la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la junta general tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. Y esta es la que se debe aplicar en el caso presente, en el que, una vez más, el objeto de la controversia queda reducido a si resulta o no deducible de la base imponible del Impuesto el importe de la retribución satisfecha a los administradores en cuanto exceda del límite del 3 por ciento fijado en los estatutos de la sociedad recurrente. Ya se ha expuesto con anterioridad que no existe inconveniente en calificar de liberalidad no deducible la retribución reconocida al administrador cuando los estatutos de la sociedad establecen el carácter gratuito del cargo, por lo que resulta congruente la aplicación del mismo criterio al supuesto de concesión de retribución por encima del límite fijado en aquello. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 11 de julio de 2013, recurso n.º 308/2010 (NFJ052995), que se recurre en esta sentencia y, SSTS, de 2 de enero de 2014, recurso n.º 4269/2012 (NFJ053476) y, de 30 de octubre de 2013, recurso n.º 131/2012 (NFJ052827)]. Voto particular.

Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IS. El beneficio debe proceder de establecimientos sitios en Canarias, pero en todo caso debe computarse el beneficio en su conjunto y no el que pudiera derivar de una operación aislada como es la venta de un solar y que, por ello debe sumarse el resto de resultados, positivos o negativos, de la empresa, lo que aplicado al presente caso, supone una notoria disminución del ajuste negativo al resultado contable, llevado a cabo en la declaración-liquidación, como consecuencia de tomar solo en consideración el beneficio obtenido por la venta de un solar.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10.3 y 34.

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), arts. 9 y 130.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

PONENTE:*Don Manuel Martín Timón.*

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 cinco de Febrero de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación, número 2795/2013, interpuesto por D^a Olga Rodríguez Herranz, Procuradora de los Tribunales, en nombre de la mercantil GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A., contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda),

de 11 de julio de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo 308/2010, seguido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 16 de junio de 2010, por la que se estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa deducida contra liquidaciones por Impuesto de Sociedades del ejercicio 2001 y sanción.

Ha comparecido como parte recurrida, y se ha opuesto al recurso, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Como consecuencia de regularización inspectora, reflejada en las Actas A01-7540965 y A02-71346880, en fecha 12 de marzo de 2008 se notificó a la entidad hoy recurrente acuerdo de liquidación de la Inspectora Jefe de la Delegación Central de Grandes Empresas, relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, en el que se hacía constar, en lo que interesa al presente recurso, los siguientes datos básicos:

-El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por el Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2001, declarando una base imponible de 2.476.642,46 euros y unas cuotas diferenciales de 543.765,56€ (Estado), 217,66 € (Alava) y 163,24€ (Guipúzcoa).

-La liquidación era consecuencia de la formalización del Acta de disconformidad, que completaba la suscrita en conformidad, cuyos datos básicos eran los siguientes:

Suma de BI comprobadas.....	8.018.064,32
Correcciones.....	1.449.012,34
Base imponible del Grupo.....	6.569.051,98
Cuota del acta.....	1.290.737,54

La regularización respecto de la que el GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A no había prestado la conformidad, afectaba a:

1º.- Los ajustes positivos al resultado contable declarados, que según la Inspección debían incrementarse en un importe de 627.145,49 euros, correspondiente a retribuciones de administradores que no tienen el carácter de fiscalmente deducibles al exceder de los límites estatutarios, considerándose como "retribución de administradores" tanto lo que percibe el consejero delegado en concepto de "administrador" como lo que percibe en concepto de "Ingeniero Jefe" de la entidad.

2º.- Los ajustes negativos al resultado contable declarado (entre los que se contaban la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias, por importe de 1.588.711,25 €), que debían reducirse en un importe de 1.323.876,72 €, por no cumplirse los requisitos indicados en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias .

3º.-La deducción por actividad exportadora declarada, por importe de 200.601,05 €, que no se estimaba procedente, por no cumplir los requisitos que exige el artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

Como consecuencia de ello, se practicó liquidación nº A2895008026000112, con cuota de 883.459,09 € e intereses de demora de 247.985,77 €, lo que determinó una deuda tributaria de 1.131.444,86 €.

Por otra parte, con fecha 27 de octubre de 2008 se notificó acuerdo sancionador, que afectaba a los conceptos de dotación a la RIC y deducción por actividad exportadora y cuyo importe ascendía a 342.477,96 €.

Segundo.

- El GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A interpuso reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos de liquidación y sancionador, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó resolución, de fecha 16 de junio de 2010, desestimando la relativa al primero y estimando en parte la relativa a la sanción, que confirmó en cuanto a la dotación a la RIC y anuló en cuanto a la actividad exportadora.

Tercero.

- La representación procesal de GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 308/2010, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 11 de julio de 2013 .

Cuarto.

No conformándose con la sentencia, la representación procesal de GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A. preparó recurso de casación contra la misma, y, una vez que se tuvo por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en este Tribunal, en 15 de octubre de 2013, por la Procuradora de los Tribunales D^a Olga Rodríguez Herranz, solicitando tenga por impuesto y formalizado el referido recurso.

Quinto.

El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado en 5 de junio de 2014, en el que solicita su desestimación con imposición de las costas.

Sexto.

- Habiéndose señalado para la deliberación, votación y fallo la audiencia del cuatro de febrero de 2015, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal .

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timon, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

- Las cuestiones que se plantean en el recurso de casación, son las de fondo relativas a la deducción de las retribuciones de los administradores, deducción por actividad exportadora y por dotación a la Reserva por Inversiones en Canarias (RIC).

En lo que respecta a las retribuciones de los administradores, la sentencia dice:

"TERCERO.- Dos de las cuestiones planteadas en el presente recurso, ya han sido examinadas por la Sala en relación a otros ejercicios fiscales. En lo relativo a las retribuciones de D. Remigio así como en lo concerniente a la actividad exportadora, nos remitimos al recurso 307/2010 referente al ejercicio 2002, sentencia de 20 de junio de 2013, en que la Sala se pronunciaba en el siguiente sentido: << Aduce la recurrente, en primer término, la deducibilidad de parte de las retribuciones abonadas al Consejo de Administración.

Sostiene la actora que en el contrato de trabajo concertado con D. Remigio , se diferencian dos partes: una laboral, como contrato de trabajo por tiempo indefinido, sin sujeción a periodo de prueba, en el que se pacta una retribución que tiene naturaleza laboral y se retiene a cuenta del IRPF como tal retribución; y otra mercantil, que se establece de acuerdo con un determinado procedimiento de cálculo.

Por ello considera que "el contrato con Don Remigio debe reputarse por el concepto nóminas como laboral, y por ello ser deducibles los gastos contabilizados a cuenta de las retribuciones abonadas al mismo en el ejercicio 2001".

Tal y como señala el TEAC en la resolución ahora combatida, la controversia relativa a la deducibilidad del importe de las "retribuciones de administradores" se centra en lo cobrado por el consejero delegado de la sociedad, D. Remigio , debiendo examinarse, en primer lugar, la cuestión relativa a determinar si lo percibido por dicho consejero delegado, tanto en concepto de "administrador" como en concepto de "ingeniero jefe" de la sociedad, debe ser considerado a los efectos que se enjuician como "retribución de los administradores".

Tal y como señala el TEAC en la resolución que se revisa, del expediente resultan los siguientes datos relevantes que no han sido desvirtuados por la actora:

1. D. Remigio suscribió con CORSAN CORVIAM SA el 8 de enero de 2001 un contrato en virtud del cual quedaba unido a dicha entidad por un doble vínculo: laboral, como Ingeniero Jefe Superior, y mercantil, como Consejero Delegado.

2. Previamente a la celebración de dicho contrato, el 19 de diciembre de 2000, tuvo lugar una reunión del Consejo de Administración de CORSAN CORVIAM SA cuyo acuerdo fue la base sobre la que se suscribió el referido contrato de 8 de enero de 2001, en el que se dispuso el nombramiento de un Consejero Delegado, sin hacer mención alguna a la figura de Ingeniero Jefe.

3. En el contrato de 8 de enero de 2001 no se definen de forma específica las funciones del Ingeniero Jefe Superior, pero en el apartado 2.1 de la estipulación quinta se hace constar que: "Entre las obligaciones de D. Remigio (como Ingeniero Superior) se encuentran, por separado, de una parte, la de impedir el estancamiento del volumen de negocios de CORSAN CORVIAM SA, y de otra, que esta Sociedad obtenga resultados económicos positivos antes del Impuesto sobre Sociedades superiores a un límite mínimo".

4. En el contrato de 8 de enero de 2001, en su apartado g.2) de la estipulación séptima, se hace constar que "...será causa determinante de la remoción del cargo de Consejero Delegado y su separación como Administrador, el estancamiento del volumen de negocios de CORSAN CORVIAM SA o la no obtención de resultados económicos positivos antes de impuestos, conforme a lo pactado en la Estipulación Quinta 2.1...".

5. De los apartados 3 y 4 referidos, se desprende, tal y como recoge el acuerdo de liquidación, que "...los objetivos como Ingeniero Jefe Superior son los propios de un Consejero Delegado, incluyendo metas del conjunto de sociedades consolidadas más propias de un Administrador que de un Ingeniero Jefe".

6. En la reunión del Consejo de Administración de 24-04-2001 D. Remigio expuso la reestructuración del organigrama de la empresa, citando una serie de cargos -"Director General de Desarrollo Corporativo", "Director General de Construcción", "Director Económico-Financiero" y "Director de Organización y Recursos Humanos"- sin que en ningún momento se citara el cargo de "Ingeniero Jefe Superior" dentro del organigrama de la entidad.

7. Asimismo, se documenta en la diligencia nº 26 las manifestaciones efectuadas por el representante de la sociedad, en las que se recoge lo siguiente: "La retribución que D. Remigio recibe en base al contrato firmado con la sociedad en fecha 8 de enero de 2001 la percibe como Consejero Delegado, puesto que las funciones como Ingeniero Jefe Superior estarían incluidas en las de Consejero Delegado. Además los poderes que tiene D. Remigio son los propios de Consejero Delegado".

De los datos expuestos se desprende sin dificultad, tal y como sostiene la Administración, que lo percibido por D. Remigio tanto en concepto de Consejero Delegado, como en concepto de Ingeniero Jefe Superior, debe ser considerado a los efectos que se enjuician como "retribución de administradores".

Pero es que además, resulta determinante a los fines ahora enjuiciados los razonamientos efectuados por esta Sala y Sección en Sentencia de 2 de diciembre de 2010, por la que se resuelve el recurso nº 390/2007, cuyos motivos cabe reproducir, por razones de identidad de doctrina y de seguridad jurídica, en los que se declara:

"CUARTO. Alega la parte, en primer término, la deducibilidad de los pagos realizados a los administradores. Expone que en los ejercicios examinados tanto C..., como L... y L.A. retribuyeron a sus administradores en unas concretas cantidades que fueron consideradas no deducibles por la Inspección sobre la base de que "las retribuciones no se han satisfecho conforme a lo previsto en los estatutos sociales, ni se han justificado servicios personales de los consejeros a los que se retribuye".

"Por el contrario, la actora sostiene que las percepciones satisfechas a D. ...y a D...en el caso de L... a D. y a D. en el caso de L.A. y a D...en el caso de C..., lo fueron no en su condición de miembros del Consejo de Administración, como lo prueba el hecho de que no las percibieran todos los miembros del Consejo de Administración de las sociedades sino sólo alguno de ellos, sino que las percibieron como retribución por las funciones ejecutivas prestadas por los perceptores cuya relación es de naturaleza laboral, como lo prueba igualmente el hecho de que dichos trabajadores estuviesen dados de alta en la Seguridad Social, efectuando las Compañías las correspondientes aportaciones a las mismas y que se hayan practicado las retenciones oportunas por los rendimientos del trabajo satisfechos. Así, pues, son gastos de personal deducibles en el Impuesto sobre Sociedades".

"Frente a ello, sostiene el TEAC en la resolución que se revisa, que las retribuciones satisfechas no retribuyen el trabajo personal de los referidos miembros, sino que retribuyen sus funciones de administración.

Subsidiariamente, alega que aún cuando prescindieramos, a efectos puramente dialécticos, del hecho probado de que las mencionadas retribuciones han sido percibidas por los trabajos realizados por las personas afectadas para las distintas compañías por razones distintas del cargo de administrador, debe tenerse en cuenta que en ningún caso la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades permite negar la deducibilidad de un gasto como éste, contabilizado y aprobado por la Junta General de Accionistas al aprobar las cuentas anuales que han tenido acceso al Registro Mercantil posteriormente".

"El adecuado examen de dicha cuestión aconseja remitirnos a la doctrina del Tribunal Supremo, recogida en Sentencia de fecha 11 de marzo de 2.010, entre otras, dictada en el recurso de casación núm. 10315/2003, cuyos razonamientos procede ahora reproducir, en la que se declara:

"«...Pues bien, a examinar si el anterior razonamiento es correcto y, en cualquier caso, a determinar si las retribuciones satisfechas por M...S.A. en el ejercicio 1994 a los miembros de su Consejo de Administración resultan o no deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades dedicamos los siguientes fundamentos.

Octavo.

Para la representación social de M., S.A., al menos debería declararse la deducibilidad de las llamadas retribuciones «específicas» que se abonaron al Presidente, al Vicepresidente y al Consejero Delegado de la sociedad, por varias razones: en primer lugar, porque tales pagos se hicieron, no por ser miembros del Consejo de Administración, sino por el desempeño de «funciones de alta dirección»; en segundo lugar, porque consta que M..., S.A. afilió a las citadas personas a la Seguridad Social -quienes, por ende, mantuvieron una «relación

especial de carácter laboral» con la empresa-, pagando la cuota patronal correspondiente, que practicó sobre dichas retribuciones la retención a cuenta del IRPF prevista para los rendimientos del trabajo, y, en fin, que contabilizó las remuneraciones como los demás gastos de personal (esto es, en la cuenta núm. 640, Sueldos y Salarios) y no en la cuenta específica del Consejo de Administración (la núm. 664.000); en tercer lugar, porque, con estas retribuciones se remuneraron servicios relacionados con la actividad de la empresa claramente incardinables en el apartado 2 del art. 100 del R.I.S.; y, en cuarto lugar, porque estas tres personas, con independencia de su pertenencia al Consejo de Administración, actuaron «en uso de los poderes concedidos por el Consejo de Administración que eran iguales a los que otorgó a otros altos directivos de la sociedad que no formaban parte del Consejo de Administración» (págs. 23-24)".

"Planteado el debate en estos términos, es evidente que, a la luz de la jurisprudencia de este Tribunal a la que en seguida haremos referencia, el argumento planteado por la defensa de M..., S.A. no puede ser acogido. A este respecto, procede recordar, antes que nada, que, de conformidad con el art. 1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (en adelante E.T.), dicha norma «será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario» (apartado 1), y se excluyen del ámbito regulado por la misma «[l]a actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo» [apartado 3, letra c)]; y que, el art. 2.1.a) E.T. señala que «[s]e considerarán relaciones laborales de carácter especial», entre otras, «[l]a del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3 c)», trabajo de alta dirección que se define en el art. 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por «el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios o instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad»".

"Pues bien, en relación con dichos preceptos y, en particular, acerca de la posibilidad de compatibilizar la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y la de personal de alta dirección, sometido al Derecho laboral, las Salas de lo Civil y -especialmente- de lo Social de este Tribunal han hecho las afirmaciones que a continuación se exponen, que, claramente, ponen en entredicho los argumentos empleados por la representación de M..., S.A. para defender la deducibilidad de la remuneración satisfecha al Presidente, al Vicepresidente y al Consejero Delegado de la entidad:

a) En primer lugar, la Sala Cuarta ha afirmado que, de acuerdo con los arts. 123 a 143 L.S.A., los órganos de administración de las compañías mercantiles, «cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley», tienen como función esencial y característica «las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad» [Sentencias de 3 de junio de 1991 (rec. cas. por quebrantamiento de forma núm. 679/1990), FD Tercero; de 22 de diciembre de 1994 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2889/1993), FD Tercero; de 20 de noviembre de 2002 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 337/2002), FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1652/2006), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 21 de enero de 1991 (rec. cas. por infracción de ley núm. 282/1990), FD Segundo; y de 13 de mayo de 1991 (rec. cas. por infracción de ley núm. 977/1990), FD Segundo]; razón por la cual es erróneo «entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía», actuaciones, todas ellas, que se integran en el citado art. 1.3.c) E.T. (Sentencias de 3 de junio de 1991, cit., FD Tercero; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Tercero; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007, cit., FD Segundo)".

b) Ha señalado también, en segundo lugar, la Sala de lo Social, que «esas facultades rectoras, ejecutivas y gestoras corresponden a la propia compañía mercantil», «pero al no tratarse de una persona natural las tiene que llevar a cabo mediante los órganos sociales correspondientes, constituidos generalmente por personas físicas que forman parte integrante de la sociedad; de tal modo que la actuación de estos órganos, es decir de las personas naturales que los componen, es en definitiva la actuación de la propia sociedad»; de donde se infiere que «esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral» (Sentencias 3 de junio de 1991, cit., FD Tercero; y de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Tercero)".

"c) Asimismo, en tercer lugar, la Sala Cuarta de este Tribunal ha puesto de manifiesto que «[t]oda la actividad de los Consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, está excluida del ámbito de la legislación laboral» en función de un criterio «estrictamente jurídico»; en efecto, en estos casos «[n]o concurre ninguna de las características de la relación laboral», tal como la define el art. 1.1 E.T., «ni siquiera la dualidad de partes en el sentido en que la contempla este precepto, sino la propia y específica de la existente entre las personas jurídicas y las individuales integrantes de sus órganos, mediante las cuales, necesariamente, ha de realizar el cumplimiento

de sus fines» (Sentencias de 29 de septiembre de 1988, FD Segundo ; y de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Sexto, que cita la anterior). De este modo, «no es posible estimar que todo aquél que realiza funciones de dirección, gestión y representación en una empresa que revista la forma jurídica de sociedad, es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido al Derecho laboral, como personal de alta dirección» del art. 2.1.a) E.T ., dado que, como se ha dicho, esas actividades y funciones son «las típicas y características de los órganos de administración de la compañía, y las personas que forman parte de los mismos están vinculados a ésta por un nexo de clara naturaleza jurídico mercantil» (Sentencia de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Cuarto)".

"d) En cuarto lugar, la Sala de lo Social ha apuntado que al comparar el art. 1.3.c) E.T . y el art. 1.2 del Real Decreto 1382/1985 se aprecia «la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades» de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos «se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa» [Sentencias de 21 de enero de 1991, cit., FD Segundo ; de 13 de mayo de 1991, cit., FD Segundo ; de 3 de junio de 1991, cit., FD Cuarto ; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Quinto ; y de 16 de junio de 1998 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 5062/1997), FD Tercero]; ahora bien, «aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza jurídica de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la entidad es marcadamente diferente», dado que «en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que éstos, como se ha dicho, son parte integrante de la propia sociedad, es decir la propia personal jurídica titular de la empresa de que se trate» (Sentencia de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Cuarto)".

"e) En quinto lugar, en cuanto a la cuestión de si la doble actividad, como Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado y como Director General, determina «una doble relación -la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección- o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas», la Sala Cuarta de este Tribunal ha señalado que, «[e]n principio y desde una perspectiva objetiva, es difícil apreciar la dualidad de relaciones, porque, a diferencia de lo que ocurre con la realización laboral común, las funciones propias de la alta dirección en cuanto correspondientes a la titularidad de la empresa son normalmente las atribuidas a los órganos de administración social» (Sentencia de 13 de mayo de 1991 , cit., FD Segundo). Por esta razón, «cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no pueda establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral» [Sentencias de 21 de enero de 1991, cit., FD Segundo ; de 3 de junio de 1991 , cit., FD Quinto ; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Quinto , y de 16 de junio de 1998, cit., FD Tercero ; en términos casi idénticos, Sentencias de 13 de mayo de 1991, FD Segundo ; de 20 de diciembre de 1999 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1904/1999), FD Segundo; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007, cit., FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencia de 18 de junio de 1991 (rec. cas. por infracción de ley núm. 1080/1990), FD Tercero]. Así pues, «el fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza»; o, «dicho de otra manera, para la concurrencia de la relación laboral de carácter especial mencionada no basta que la actividad realizada sea la propia del alto cargo, tal como la define el precepto reglamentario, sino que la efectúe un trabajador, como el mismo precepto menciona, y no un consejero en ejercicio de su cargo» (Sentencias de 29 de septiembre de 1988, cit., FD Segundo ; y de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Sexto, in fine, que cita la anterior)".

"f) En sexto lugar, y en conexión con lo anterior, la Sala Cuarta ha afirmado que, como se desprende del art. 141 de la L.S.A ., «los Consejeros Delegados de una sociedad anónima son necesariamente miembros del Consejo de Administración y además las facultades que los mismos ejercen son facultades propias de dicho Consejo»; y, en la medida en que «todo Consejero Delegado tiene que pertenecer al Consejo de Administración», que «los Consejeros Delegados son verdaderos órganos de la sociedad mercantil», «el vínculo del Consejero Delegado con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil» [Sentencia de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Sexto, que cita, entre las que mantienen el mismo criterio, las de 14 diciembre 1983, 27 marzo 1984, 6 febrero 1985, 24 septiembre, 30 septiembre y 14 octubre 1987, 29 septiembre 1988, FD Tercero, y 18 marzo 1989)".

"g) En séptimo lugar, y aunque, como sostiene la representación social de M..., S.A., la Sala Cuarta no ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el Consejero de la sociedad «pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo», bien común (art. 1.1 E.T .), bien especial [art. 2.1.a) E.T .] [Sentencia de 25 de octubre de 1990 (rec. cas. por infracción de ley núm. 311/1990), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 25 de julio de 1989, FD Primero, núm. 3 ; y de 13 de mayo de 1991 , cit., FD Segundo)], ha dejado muy claro que «la relación de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil, cuando se desempeñan simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la

Empresa de la que se es titular», ya que «no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Órganos de Administraciones de las Sociedades (art. 1.3 E.T .,) y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección (art. 1.2 RD 1382/1985)» [Sentencia de 27 de enero de 1992 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1368/1991), FD Sexto; en el mismo sentido, Sentencia de 18 de junio de 1991 , cit., FD Tercero]; de manera que, «como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral» [Sentencias de 11 de marzo de 1994 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1318/1993), FD Tercero; de 20 de diciembre de 1999, cit., FD Segundo; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007, cit. FD Segundo; en términos casi idénticos, Sentencias de 18 de junio de 1991, cit., FD Tercero ; y de 27 de enero de 1992 , cit., FD Sexto]. Dicho de manera aún más precisa, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración «puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa», «ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección» (Sentencia de 26 de diciembre de 2007 , cit., FD Segundo)".

"En el mismo sentido, la Sala Primera de este Tribunal, en la Sentencia de 21 de abril de 2005 , antes citada, ha señalado que «[n]o existe contrato de trabajo por la mera actividad de un consejero», sino que «[h]ace falta "algo más"; «[p]ero, aún existiendo "algo más", para llegar a una actividad laboral se requiere ajenidad», de modo que «[c]uando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles» (FD Tercero)".

"h) En atención a lo anterior, en octavo lugar, la Sala de lo Social ha venido negando sistemáticamente que el Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado de una sociedad tuvieran al mismo tiempo con la empresa una relación laboral (en este sentido, en relación con el Consejero Delegado, entre muchas otras, Sentencias de 27 de enero de 1992 , cit., FD Séptimo ; de 16 de junio de 1998, cit., FD Tercero ; y de 20 de noviembre de 2002 , cit., FD Octavo; en relación con el Vicepresidente de la sociedad, véase la Sentencia de 3 de junio de 1991 , cit., FD Quinto). Y lo mismo ha concluido la Sala Primera, en la referida Sentencia de 21 de abril de 2005 , cuyo fundamento de derecho Tercero (que viene a reiterar la Sentencia de 12 de enero de 2007 , cit., FD Tercero), por su claridad, contundencia e interés, reproducimos en parte:

«Dada la condición de consejero delegado, de accionista, y de los poderes de dirección y representación de la empresa que durante la duración del contrato (con independencia de su carácter de consejero o gerente), tenía el demandante, en éste no se dan los caracteres de ajenidad que posibilitaban su estimación como alto cargo; y por tanto, no existía posibilidad alguna de cobertura legal a un contrato de trabajo de alta dirección, en atención al vínculo que tenía con la empresa, en virtud de toda la interpretación jurisprudencial que se ha mencionado.- Las facultades del consejo de administración en orden a señalar retribuciones a los administradores-gerentes no pueden alcanzar al otorgamiento de un contrato de imposible aplicación a éstos. Y así se ha excepcionado por la parte demandada». «De ahí la declaración de incompetencia producida en la jurisdicción social y la consiguiente necesidad del tratamiento de la relación establecida, origen de la cuestión litigiosa, en esta jurisdicción civil. Pues ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal, con la única finalidad de poder ser retribuido de forma extraordinaria y anómala.- La relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos de las reclamaciones de cantidad formuladas por el demandante, pues infringe la previsión de carácter imperativo del artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas ("la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos")». «La naturaleza del vínculo que une al consejero con la sociedad es mercantil no pudiendo serle aplicables pactos procedentes de un contrato de alta dirección anterior, rigiéndose por las normas imperativas contenidas en los artículos 130 y 141 de la Ley de Sociedades Anónimas . Es contrario al artículo 130 convenir una indemnización a favor del consejero para el supuesto de que sea cesado (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Diciembre de 1992). Es decir, el demandante, por voluntad propia al firmar el contrato, consintió su integración en el órgano de dirección y de representación de la sociedad, por lo que ha de aplicarse necesariamente la normativa de este tipo de personas jurídicas, que no puede quedar sin efecto por la vía de pactos contractuales. Y no puede alcanzar eficacia por la indeterminada remisión que en el presente caso se hace al consejo de administración en los estatutos de la sociedad demandada».

i) Por otro lado, en noveno lugar, también ha señalado la Sala Cuarta que aunque -como apunta la representación de M..., S.A.- «[e]s cierto que en los consejeros delegados y en los consejeros miembros de la Comisión ejecutiva hay un "plus" de actividad respecto al resto de los integrantes del órgano de administración, lo que implica una mayor dedicación a la empresa», «ello no altera el dato fundamental consistente en que se

desarrolla una competencia propia de ese órgano por uno de sus miembros y a través de una delegación interna de funciones que coloca al consejero delegado y al miembro de la Comisión ejecutiva en una posición similar a la del administrador único o solidario, sin que el dato de que en el primer caso se trate de un órgano colegiado de administración sea suficiente a efectos de justificar un tratamiento distinto en orden a la exclusión» (Sentencia de 21 de enero de 1991 , cit., FD Segundo)"

j) En último lugar, en fin, interesa también subrayar que, conforme a reiterada doctrina de la Sala Cuarta de este Tribunal, la circunstancia de que el administrador «hubiese figurado en alta en el régimen general no es decisivo a efectos de determinar el carácter laboral de su relación, según establece una reiterada jurisprudencia» [Sentencia de 21 de enero de 1991 , cit., FD Primero; en el mismo sentido, Sentencia de 27 de enero de 1992 , cit., FD Séptimo]; y que tampoco es relevante que la entidad demandada «hay[a] calificado la relación jurídica debatida como relación laboral de carácter especial de alta dirección acogida al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto», por cuanto que, «la naturaleza jurídica de las instituciones y relaciones se determina y define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes» (Sentencia de 3 de junio de 1991 , cit., FD Sexto); como tampoco lo es, en fin, el hecho de que el consejero «estuviese dado de alta en la Seguridad Social como trabajador», «se abonasen por él cotizaciones a la misma, y se recogiesen sus haberes mensuales en "hojas salariales", clásicas en el mundo de las relaciones laborales» (Sentencia de 3 de junio de 1991 , cit., FD Sexto). Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala Primera al señalar, en la citada Sentencia de 12 de enero de 2007 que «sólo por el dato de estar dados de alta los administradores en la Seguridad Social, alta a la que este Tribunal sentenciador atribuye una finalidad puramente asistencial, no se desplaza sobre los demandantes la carga de probar la inexistencia de relación laboral» (FD Tercero)»".

"Pues bien, la aplicación de la doctrina expuesta al supuesto que se enjuicia, comporta la necesaria desestimación de la pretensión principal por la parte ejercitada, toda vez que obviamente el Presidente y Consejero Delegado de la sociedad C..., D..., el Consejero Delegado de la Sociedad L..., D..., y el miembro del Consejo de Administración de L.A., D. J..., pertenecían al Consejo de Administración de dichas sociedades y desempeñaban las funciones ejecutivas propias de sus cargos -actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad-, por lo que debe entenderse que su vínculo con las sociedades era exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral. Y ello con independencia de que realizaran un "plus" de dedicación, de que se les hubiera dado de alta en la Seguridad Social, o de que se les hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo, e incluso de que se hubieran contabilizado las mismas, porque, tal como ha señalado el Tribunal Supremo en la sentencia parcialmente transcrita, la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes. En suma, la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos tributarios".

"No existiendo, pues, la relación de ajeneidad propia de la relación laboral, debe rechazarse la posibilidad de admitir la deducibilidad de dicho gasto, como gasto de personal deducible en el Impuesto sobre Sociedades, por la parte pretendido".

"Tampoco puede ser acogida la pretensión subsidiaria, pues obviamente un mismo gasto no puede tener distinta naturaleza jurídica, esto es, ser gasto de personal como la parte defiende en forma principal y remuneración de administradores como sostiene en forma subsidiaria. En efecto, si la parte defiende que las cantidades satisfechas a los miembros del Consejo de Administración de las Compañías que cita, lo fueron por las funciones ejecutivas por ellos prestadas, siendo su relación de naturaleza laboral, no puede pretender que el rechazo de dicha pretensión comporte el examen de una pretensión subsidiaria incompatible con la calificación anterior, pues a diferencia de otros recursos interpuestos por la misma sociedad recurrente que han sido examinados por la Sala, en el presente supuesto no se alega y mucho menos se acredita que al menos una parte de la remuneración satisfecha a los administradores lo haya sido en su condición de miembros del Consejo de Administración de las Compañías referidas".

"Esta Sala es concedora de que la Dirección General de Tributos en su Informe de 12 de marzo de 2009, y ante la petición de criterio elevada por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria "acerca de si la vigente normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades admite la deducibilidad de los gastos en concepto de retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles cuando, previéndose estatutariamente el carácter remunerado del cargo, no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil" y ello en el marco normativo vigente regulado en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), que no es el examinado por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 13 de noviembre de 2008 en las que se estableció la no deducibilidad fiscal del gasto relacionado con la remuneración de los administradores devengados en períodos impositivos en los que estaba vigente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y tras examinar la forma de determinación de la base imponible del Impuesto prevista en el art. 10.3 del TRLIS y el requisito para la deducibilidad de los gastos a que alude el art. 19.3 de dicho texto, declarando que "el concepto de «gasto necesario» ahora es mas amplio, de manera que

resulta deducible un gasto, no sólo por ser obligatorio, sino por el mero hecho de estar correlacionado con los ingresos y no constituir una liberalidad", sienta la siguiente conclusión:

"De acuerdo con los fundamentos anteriores, los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa vigente regulada en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada un de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil".

"Ahora bien, dichas consideraciones no resultan trasladables al supuesto ahora enjuiciado toda vez que, como se ha expuesto, no se pretende la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los miembros del Consejo de Administración de las sociedades que se cita por su condición de tales, sino que se pretende la deducibilidad como gasto de personal de las percepciones satisfechas por las funciones ejecutivas prestadas por los perceptores cuya relación es de naturaleza laboral, cuestión ésta que debe ser rechazada en base a la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 11 de marzo de 2010, rec. casación 10315/2003 , parcialmente transcrita".

"Las consideraciones expuestas conducen a la desestimación del motivo de impugnación esgrimido".

La absoluta rotundidad de los términos de la citada sentencia de esta Sala y Sección y la remisión que en ella se efectúa a la dictada por el Tribunal Supremo en materia semejante a la ahora objeto de análisis, la de fecha 11 de marzo de 2010, recaída en el recurso de casación 10315/2003 , nos libera de una mayor motivación específica sobre el particular.

Cuarto.

En relación con esta misma cuestión, se plantea, en segundo término, si en todo caso, aunque el importe de las retribuciones exceda del 3% previsto estatutariamente, las mismas serían fiscalmente deducibles porque dicha retribución ha sido aprobada por la Junta General al aprobar las cuentas de la entidad.

Respecto a la parte mercantil y a la cuestión relativa a exceder el gasto del 3% previsto en los estatutos, invoca la actora la aplicación de la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos en su resolución de 12 de marzo de 2009, señala que las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero y 21 de abril de 2008 , base de la resolución del TEAC objeto de este recurso, se dictan en aplicación de la Ley 61/78 que requería para la deducibilidad de un gasto que fuera obligatorio y necesario, mientras que el actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedad no requiere que sea ni "obligatorio" ni "necesario" sino simplemente que representen un gasto contable (hecho no cuestionado), estén registrados en los resultados de la sociedad (tampoco se cuestiona) y no representen una liberalidad, "y sí dice expresamente que constituyen un gasto realizado para la obtención de ingresos".

Afirma que "los Estatutos Sociales de mi representada preveían la retribución a los administradores mediante la participación de éstos en los beneficios, y el hecho de que se haya superado el límite del 3% previsto estatutariamente supondrá en el peor de los casos una infracción de carácter mercantil, pero a los efectos fiscales resulta irrelevante, toda vez que la decisión de entregar una retribución mayor fue adoptada por los órganos competentes de la compañía, en este caso, la Junta General de Accionistas al aprobar las cuentas de los ejercicios 2003 y 2004".

La adecuada solución de dicha cuestión aconseja remitirse a lo declarado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de enero de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 4279/2004 , en la que señala:

«...Concluyendo, como señalamos en nuestras Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Quinto y Noveno), «a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales. El protagonismo que la L.S.A. reclama de los estatutos en este concreto punto, según ha venido afirmando la Dirección General de Registros y del Notariado (D.G.R.N.), en lo que ya constituye una cláusula de estilo, está "en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros" [entre otras, Resoluciones de 20 de febrero de 1991 (BOE de 5 de marzo de 1991), FD 3; y de 26 de julio de 1991 (BOE de 5 de septiembre de 1991), FD 2]. Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 13 de la L.I.S ., puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no -total o parcialmente- como una liberalidad».

Quinto.

No siendo, como hemos dicho, cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los estatutos de la sociedad para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles, la

cuestión gira en torno a precisar cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ende, debe considerarse obligatoria. En este sentido, comenzamos poniendo de manifiesto en las referidas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo) que, para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 21 de abril de 2005 (rec. cas. núm. 249/2005), «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto» en el art. 130 del T.R.L.S.A. [FD Tercero; recogen esta afirmación la Sentencia de la Sala Primera de 12 de enero de 2007 (rec. cas. núm. 494/2000), FD Tercero; y la Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero], no pudiendo «modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General» (Sentencias de 21 de abril de 2005, cit., FD Tercero; de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Y para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza» es preciso que se cumplan, al menos, tres requisitos que especificamos en las Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), de los cuales sólo dos de ellos es preciso subrayar ahora para la resolución de este proceso. El primero de ellos es que, como ha advertido la citada Sentencia de 21 de abril de 2005, los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo», de manera que «[n]o es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 18 de febrero y 26 de julio de 1991; en el mismo sentido, Sentencias de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero). «Los Estatutos -en efecto- no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991; en los mismos términos, Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Así lo ha puesto de manifiesto, por lo demás, la D.G.R.N. al señalar, por ejemplo, con fundamento en los arts. 9.h), in fine, y 130, ambos del T.R.L.S.A., que «cuando se prevea retribución para los administradores», los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); que «[n]o es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento» (Resolución de 26 de julio de 1991, cit., FD 2); y que «lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales» [Resolución de 17 de febrero de 1992 (BOE de 14 de mayo de 1992), FD 3]. En suma, en primer lugar, aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se opte - una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores-, ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.

Ahora bien, como asimismo recalcábamos en las tantas veces citadas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), es evidente que con la mera designación en los estatutos de la «forma de retribución» no se cumple el mandato legal. Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de Afex Electronics, S.A. (pág. 3 de su escrito de oposición), no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. Así lo ha afirmado en términos contundentes esta Sección cuando, en las Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero), varias veces citadas, ha dejado claro que «cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones». En este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. ha indicado que no es «suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); y que «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso «la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar [tanto] en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas -y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores-», «además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que sea cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedarían completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [Resolución de 6 de mayo de 1997 (BOE de 30 de mayo de 1997), FD 2].

Sexto.

Una vez señalados algunos -sólo algunos- de los requisitos que deben cumplirse necesariamente en la fijación en los estatutos de las sociedades anónimas de las remuneraciones de sus administradores para que éstas constituyan un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, procede comprobar si los estatutos de ...S.A. cumplen fielmente con las referidas exigencias. Y, para este menester, es conveniente recordar que el art. 33 de dichos estatutos dispone que «[l]a retribución de los administradores no podrá exceder del veinte por ciento (20%) de los beneficios líquidos, después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal, de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo mínimo de un cuatro por ciento (4%)».

Por otro lado, interesa asimismo señalar que, consta en el expediente administrativo que el 31 de diciembre de 1991, la Junta General de ... S.A. acordó la distribución de resultados del ejercicio 1990 en el que se incluía una partida de 120.000.000 ptas. en concepto de participación de los administradores en beneficios.

Pues bien, de la mera lectura del precepto estatutario transcrito se desprende que, como mantuvo la Inspección de tributos, los estatutos de ...S.A. no cumplen con los requisitos antes expuestos, que permitirían considerar deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las remuneraciones de los Administradores de dicha sociedad, dado que, como mantiene el Abogado del Estado -y no ponen en duda ni la Sentencia impugnada ni la propia parte recurrida-, el citado art. 33 no establece que con carácter obligatorio deberá retribuirse a los administradores de la entidad recurrida, ni establece, para el caso de que se acuerde, una concreta modalidad de retribución, sino que únicamente prevé un límite cuantitativo máximo de la misma para cuando se dé tal eventualidad (el veinte por ciento de los beneficios líquidos, después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal, de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo mínimo de un cuatro por ciento); límite máximo que, además, como hemos señalado, no es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, dado que tanto la L.S.A. (así lo ha señalado la D.G.R.N.) como, desde luego, por lo que aquí interesa, el art. 13 de la L.I.S ., exigen que -si este es el sistema elegido- el porcentaje de participación en beneficios de la entidad esté perfectamente determinado.

De lo anterior se infiere que los estatutos de ... S.A. no establecen el sistema de retribución de los administradores de la sociedad «con certeza», porque el referido art. 33 no está definido en términos tales que permitan sostener que las cantidades satisfechas por dicha sociedad en el ejercicio 1990/1991 a sus administradores eran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Sentado lo anterior, no puede aceptarse la alegación de la parte recurrente en el sentido de que «no resulta procedente que la Administración tributaria se irrogue potestades de control de si los estatutos sociales cumplen o no la normativa mercantil, para pretender fundamentar en esta norma administrativa la deducibilidad alegada por el administrado» (págs. 3-4). Y es que es claro que la Administración tributaria no ha calificado ni cuestionado en ningún momento la validez del citado precepto estatutario, sino que se ha limitado a considerar que el mismo no cumple con los requisitos que, conforme a la norma tributaria -el art. 13 L.I.S .- permiten la deducción de la remuneración de los administradores de sociedades anónimas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Y, conviene subrayarlo ahora, eso es, exactamente, lo que hacemos ahora y lo que esta Sección se limitó a hacer en las Sentencias, ya citadas, de 13 de noviembre de 2008 (como en la de 15 de enero de 2009), en las que llegamos a la conclusión, no de que el precepto de los estatutos de la sociedad entonces concernida, que regulaba la retribución de los administradores, era nulo por ser contrario a la L.S.A. o al R.R.M. - decisión que, sin duda, hubiera excedido de las atribuciones que nos concede la LJCA-, sino, simplemente, que su contenido no permitía afirmar que la retribución satisfecha en el ejercicio examinado por dicho concepto -y no otra- era obligatoria; requisito éste -el de la obligatoriedad- ineludible, conforme al ordenamiento tributario -el citado art. 13, en conexión con el art. 14.f), ambos de la L.I.S .- para que un determinado gasto sea deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, debemos concluir subrayando, una vez más, tal y como hicimos en las Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Séptimo y Undécimo), que, efectivamente, no corresponde a la Sala Tercera de este Tribunal decidir en este proceso acerca de la validez de los estatutos de ... S.A. desde la perspectiva estrictamente mercantil. Pero sí poner de relieve que para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 13 de la L.I.S ., no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es conditio sine qua non que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable; sin que en este momento, porque no lo requiere la resolución del presente proceso, sea preciso señalar si es o no, asimismo, condición suficiente, o si, por el contrario, se precisa la concurrencia de otra u otras adicionales relacionadas con la cuantía. No cumpliendo los estatutos de Afex Electronics, S.A. con el referido requisito, debe entenderse que la remuneración satisfecha por dicha entidad a sus Administradores en el ejercicio 1990/1991 no resultaba deducible, por lo que el recurso de casación instado por el Abogado del Estado debe ser estimado».

En el supuesto que se enjuicia no puede olvidarse, pues no resulta controvertido, de un lado, que el artículo 19.11.2.1 de los Estatutos de la sociedad, recoge que: "La retribución de los Administradores consistirá en una participación en las ganancias del tres por ciento" y, de otro, que las retribuciones combatidas se han excedido de dicho porcentaje, lo que conlleva que la conclusión que se alcance no pueda ser otra que la de no poder calificar de fiscalmente deducible el exceso en las retribuciones, por no reunir los requisitos exigibles para su admisión como gasto de la sociedad.

A lo expuesto cabe añadir lo declarado por el Alto Tribunal en Sentencia de 28 de diciembre de 2011, dictada en el recurso de casación núm. 6232 / 2009, entre otras, en la que señala lo siguiente.

«En primer término, de ningún modo puede aceptarse que la aprobación de cuentas anuales pueda asimilarse a la aprobación de acuerdos retributivos de los administradores por la Junta General. Además, la aprobación en Junta General no puede ser una patente de corso para retribuciones que excedan de lo que deba ser una retribución adecuada de los administradores. Es verdad que el artículo 1.255 del Código civil establece la libertad de pactos, pero es también evidente que tal precepto establece 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.»

La especialidad que en este punto el recurso que ahora decidimos plantea es el texto normativo aplicable a esta cuestión, pues en tanto al ejercicio 1995/96 era aplicable la Ley 61/78, a los ejercicios 1996/97 y 1997/98 es la Ley 43/95.

El diferente tratamiento de la problemática planteada por la diferente legislación aplicable ha de rechazarse si se tiene presente que son los estatutos de la entidad recurrente los que exigen la adopción del acuerdo de retribución de los administradores, acuerdo que aquí no se ha producido y que hace procedente la regularización practicada.

Finalmente, la diferencia que la entidad recurrente formula entre el artículo 13 ñ) de la Ley 61/78 y el 10.3 de la Ley 43/95 lo que daría lugar a una distinta solución de la problemática planteada es inexistente, por referirse aquel precepto a las participaciones de los administradores en beneficios, en tanto que el artículo 10.3 regula la conformación de la base imponible.

Lo razonado comporta la conformidad a derecho de la regularización efectuada».

En lo relativo a la actividad exportadora, la sentencia argumenta en su Fundamento de Derecho Cuarto:

"Respecto de lo relativo a la actividad exportadora, nos remitimos asimismo a la citada sentencia, fundamento de Derecho Quinto:

<< QUINTO. Resta por examinar el motivo relativo a la deducción por actividad exportadora.

La Ley 43/1995 dedica el Capítulo IV de su Título I, artículos 33 a 37, a las Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, y, en concreto, su artículo 34 a la Deducción por actividades de exportación, que en su redacción originaria, disponía:

" 1. La realización de actividad de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

a) El 25% del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el periodo impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos periodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora (...)"

De ese precepto se deduce lo siguiente:

1º. Que la deducción que nos ocupa trata de favorecer y fomentar la exportación, pero no mediante la técnica de anudar el beneficio fiscal a la propia operación de exportación, sino ampliándolo a todas aquellas inversiones dirigidas a favorecerla, aunque inmediata y directamente no se traduzcan en una exportación concreta.

2º. Que para poder aplicar la deducción controvertida es necesario que concurren los siguientes requisitos:

a) Que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones en entidades extranjeras o constitución de filiales de, como mínimo, un 25% del capital de la misma.

b) Que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce.

c) Que exista una relación directa entre la inversión efectuada y la actividad exportadora de la entidad, sin perjuicio (como hemos señalado anteriormente) de que pueda no concretarse en operaciones de exportación determinadas, al menos en el ejercicio que se considere.

En este caso la inversión se materializó en la suscripción por parte de la entidad de las acciones emitidas por su filial portuguesa CONSTRUCCIONES PINA DO VALE S.A., de la que tiene el 100%.

El representante de la entidad, a efectos de la justificación del derecho a la deducción, manifestó a la Inspección, tal y como se recoge en la Diligencia nº 2, que "...las entidades que componen el grupo fiscal no realizan exportaciones de bienes ni de servicios, durante los ejercicios objeto de comprobación, ni en los ejercicios posteriores. Manifiesta asimismo que la inexistencia de exportaciones se ha producido a pesar de los esfuerzos realizados por el obligado tributario para realizarlas".

Como prueba de dichos esfuerzos tendentes a realizar exportaciones aportó a la Inspección "la relación de obras a las que se presentó en Portugal tanto la filial cuya inversión da lugar a la deducción, como de la matriz CORSAN COVIAM S.A."

Sostiene la recurrente que su actividad exportadora se alcanza cada vez que obtiene un contrato en el exterior, por la adjudicación de una obra fuera de España, bien directamente, o bien a través de sus filiales o sucursales, y que fortaleció los fondos propios de la filial en el exterior con el fin de dotarla de "músculo" para poder concursar en Portugal con mayores garantías de éxito.

Tal y como ha declarado esta Sala en numerosas resoluciones, entre otras en Sentencia de 15 de enero de 2009 -rec. num. 401/2005 -, debemos partir como presupuesto básico para la aplicación de la deducción, de la existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones, sin que la LIS establezca como requisito imprescindible la forma en que debe llevarse a cabo o instrumentarse dicha relación causal, siempre que se cumplan los tres requisitos establecidos en el precepto: 1º) que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales; 2º) que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce y 3º) que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora.

Según se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 43/95, dentro de los principios orientadores del beneficio fiscal recogido en el citado precepto y, en particular, en el ámbito del principio de competitividad, se encuentran "los incentivos a la internacionalización de las empresas en cuanto que de la misma se derive un incremento de las exportaciones, responden al mencionado principio". Esto es, se trata del fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo este requisito un dato imprescindible para obtener la bonificación.

La Sala, a la vista de todo lo expuesto, no puede sino confirmar la resolución impugnada, pues resulta obvio que siendo el objetivo de la norma el fomento de la exportación, es esta circunstancia la que debe resultar acreditada, y no la expansión internacional de las empresas, a lo que se añade, tal y como esta Sala ha declarado, que una inversión que se realiza con finalidad puramente financiera no origina derecho a deducción por actividades exportadoras, aunque esa inversión efectuada con ese fin ajeno al exportador, una vez producida, origine o produzca alguna exportación. Esta exportación producida trae causa de la inversión realizada. Si no se hubiera efectuado esta inversión no se habría producido la exportación. Pero eso no convierte o cambia el fin con el que se realizó la inversión, que no fue el de fomento de las exportaciones.

La normativa tributaria aplicable exige que la "inversión" esté orientada a la realización de la "exportación"; estas dos actividades configuran, conjuntamente, el fundamento de la "deducción" fiscal, de forma que la mera "inversión" no hace viable la aplicación del beneficio fiscal, como tampoco la simple "exportación" sin inversión al efecto; no pudiéndose entender como tal "actividad exportadora" la inversión en la adquisición de la mayoría de las participaciones de una sociedad extranjera, sin fomento de la actividad empresarial de la participante, de la exportación de su producción o servicios, irrumpiendo en el mercado exterior con el desarrollo de su propia actividad empresarial como un competidor más en el marco nacional extranjero.

Conforme a cuanto antecede, procede la desestimación del motivo de impugnación aducido."

Finalmente, en cuanto a la dotación a la RIC, la sentencia resuelve en su Fundamento de Derecho Quinto:

" Resta por examinar la tercera cuestión relativa a la dotación a la reserva para Inversiones en Canarias que rechazó la Inspección y ratificó el TEAC. La parte combate el criterio de la Administración y aduce que, a los efectos de determinar la base de la RIC parte exclusivamente del resultado positivo obtenido con la venta del solar, en tanto que la Inspección parte del sumatorio de los resultados positivos y negativos, de lo que resulta una base a los efectos del RIC inferior a la considerada por la actora.

Aduce el TEAC que, a tenor de la normativa contenida en el art. 27 de la ley 19/1994, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, apartados 1 y 2, habrá que estar a los beneficios del establecimiento y no exclusivamente a los beneficios positivos derivados de operaciones concretas de dicho establecimiento sito en Canarias, toda vez que nos encontramos ante un beneficio fiscal que incentiva el ejercicio de actividades económicas en Canarias y no la realización de operaciones concretas en dicho territorio.

Mientras que el argumento de la actora se fundamenta en que, a su juicio, la base de la reserva debe ser la operación individual que efectuó en su momento y que sirvió de base para la deducción, es la plusvalía puesta de manifiesto en la enajenación del solar, que fue contabilizada como resultado extraordinario y no procede de las operaciones ordinarias de la sociedad, por lo que, afirma que le otorgó un tratamiento individualizado. Y no considera ajustado a derecho que se acumule a este resultado el procedente de la actividad ordinaria de construcción, que es una actividad independiente, con un IAE y un régimen tributario indirecto diferente.

La Sala no comparte la tesis de la actora, y confirma íntegramente la resolución del TEAC en este particular, pues partiendo de que el disfrute de la deducción, como de todo beneficio fiscal, no puede ser interpretado de forma analógica, como ha reiterado esta Sala y el Tribunal Supremo, del texto del número 2 del artículo 27 citado, se desprende que la reducción de la base imponible solo resulta aplicable a la parte del beneficio procedente del establecimiento sito en Canarias que no sea objeto de distribución y para determinar dicho beneficio será necesario tomar en consideración el resultado de la actividad económica efectiva del referido establecimiento y no una operación individualizada, como pretende la actora.

Así, según la antigua LGT (art. 23) y la actualmente en vigor (art. 14), y ha sido señalado por esta Sala en repetidas ocasiones, debe tenerse en cuenta que nos hallamos ante un supuesto de bonificación del Impuesto de Sociedades, por lo que conforme a lo dispuesto en el artículo 23 de la LGT debe hacerse una interpretación restrictiva.

Tanto la doctrina del Tribunal Supremo como del Tribunal Constitucional, han declarado que, como en toda interpretación de las normas relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución) en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la propia Constitución >>

En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que <<el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente>>, doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995) al decir que <<el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria>>, lo cual constituye <<una situación privilegiada (STS de 23 de enero de 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 --y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio -- de la Ley General Tributaria>>.

En el mismo sentido ha señalado el Tribunal Supremo (STS 7 de diciembre 1999) que <<el artículo 24 de la Ley General Tributaria obliga a una interpretación estricta del ámbito del hecho imponible y de las exenciones y bonificaciones, ... cuando, además, "si la Ley no distingue no debemos distinguir", resulta contradictorio con la interpretación estricta a la que acaba de hacerse mención>>. Por su parte la STS de 13 de abril de 2000 reitera <<el principio de interpretación restrictiva de las normas relativas a beneficios tributarios>>.

Por ello, la interpretación que ha de hacerse del referido precepto, debe ser la más acorde con el espíritu y finalidad de la ley, que no es otro que el incentivo y el estímulo a la inversión en Canarias y que se traduce en la no tributación de parte de los beneficios allí obtenidos que se destinen efectivamente a dicha finalidad, limitándose geográficamente el origen de los beneficios a los procedentes de la actividad desarrollada en Canarias, que lógicamente debe contemplarse como la actividad del establecimiento sito en Canarias de forma completa y global y no individualizada a una concreta operación como la parte pretende.

Por ello, debe desestimarse la demanda en este particular."

Segundo.

El recurso de casación se articula con base en tres motivos (el primero de ellos dividido en tres submotivos), todos ellos formulados por el cauce del artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

En el primer submotivo se alega infracción del artículo 10.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades y sirve para insistir en el criterio defendido en la instancia de que la retribución del Consejero Delegado es un gasto fiscalmente necesario para la obtención de los ingresos, aduciendo que "no tiene ningún sentido que las retribuciones al máximo ejecutivo de una compañía, que dedica sus esfuerzos a la gestión de la

misma, no tengan consideración, puesto que sin las funciones que realiza, la compañía nunca podría llegar a alcanzar ni las cifras de facturación ni de resultados a las que podría optar sin su presencia. Dicho extremo es admitido por la propia resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, que expresa: "Sin duda la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos".

A partir de lo expuesto, y con invocación del informe de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009, entiende la recurrente que la sentencia infringe el artículo 10. 3 de la Ley 43/1995 - "En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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 desarrollo de las citadas normas"- , porque el gasto está debidamente contabilizado y se ha realizado para la obtención de los ingresos.

En el segundo submotivo se alega infracción del artículo 19.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades , "que establece que, para que un gasto sea deducible, debe haberse imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias", a lo que se añade que "una vez hecha la imputación, se determina el resultado contable por diferencia entre ingresos y gastos", así como que "para liquidar la base imponible del Impuesto de Sociedades, se añaden al resultado contable, los correspondientes ajustes a la base imponible , según la normativa establecida en la Ley 43/1995".

Se aduce que "la derogada Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades partía del resultado contable , pero introducía gran número de ajustes a la base imponible , por entender que había gran número de gastos no deducibles , como es la amplia y pormenorizada lista de gastos no deducibles que recogía la Ley en el artículo 13, que llegaba hasta el apartado o), siendo el de la retribución de los administradores uno de ellos. Por el contrario, la Ley 43/1995 parte del resultado contable (artículos 10 y 19) y solo califica como deducibles los gastos relacionados en el artículo 14, una lista mucho menos prolija que la del 13 de la Ley 61/1978 ". Según la recurrente, el legislador de 1995 no ha querido mantener un esquema tan formalista como el de la Ley 61/1978, pues tiene un enfoque mucho más contable, de forma que las magnitudes base y base imponible resultan mucho más parejas, si bien "como acertadamente señala la jurisprudencia de la Sala a la que nos dirigimos, eso deba suponer una patente de corso para que tenga cabida cualquier retribución, no debemos olvidar que las cuentas anuales son aprobadas en Junta General de Accionistas y que las retribuciones objeto del presente recurso son un simple gasto contable, aprobado por la Junta General de Accionistas y no sólo por el Consejo de Administración".

En el tercer submotivo se imputa a la sentencia infracción del artículo 14 de la Ley 43/1995 , precepto que regula los gastos no deducibles, afirmándose que , "como acertadamente señala la DGT, en su informe de 12 de marzo de 2009, en ningún momento se dice en él que las retribuciones pagadas a administradores estén comprendidas en dicha lista, luego la única conclusión posible es que se ha vulnerado el citado artículo, lo que debe determinar la casación de la sentencia objeto del presente recurso, en lo referente a este extremo."

Se expone que en el informe al que se hace referencia se dice:

"A diferencia de la Ley 61/1978, el concepto de gasto necesario, en el sentido obligatorio para la obtención de ingreso, se ha abandonado en el TRLIS (igual que en la Ley 43/1995), de manera que, tal y como señala el citado artículo, un gasto será fiscalmente deducible cuando esté correlacionado con los ingresos y siempre que no tenga la consideración de liberalidad. De la misma manera que los gastos "convenientes" no tenían la consideración de gastos no deducibles por no ser necesarios según la Ley 61/1978, ahora si tendrían tal consideración, por no tener la condición de liberalidad de acuerdo con el TRLIS. En otras palabras , el concepto de "gasto necesario" ahora es más amplio, de manera que resulta deducible un gasto no sólo por ser obligatorio, sino por el mero hecho de estar relacionado con los ingresos y no constituir una liberalidad"

Tras insistir en que la filosofía de la Ley 43/1995 es mucho menos formalista que la de la Ley 61/1978, lo que hace que se eliminen muchos de los límites que se encontraban en la desaparecida Ley 61/1978, se concluye el submotivo reprochando a la sentencia la vulneración del artículo 14 , al estar fijando una categoría de gasto no deducible, pese a no estar previsto como tal en la Ley.

Expuestos los tres submotivos que integran el primero de los motivos articulados, cumple ahora indicar que en el segundo de los que fundamentan el recurso de casación se alega infracción del artículo 34 de la Ley 43/1995 , y tras exponer los requisitos exigidos por la doctrina administrativa y de los Tribunales para poder gozar del beneficio fiscal de la deducción, se niega que sea necesaria la existencia de una exportación y sí la realización de una actividad exportadora, lo que supone una habitualidad y continuidad en la realización de las transacciones generadoras de la deducción.

Por tanto, según la recurrente, la norma no exige una obligación de resultado (exportar), sino simplemente la realización de actividades tendentes a lograr dicho resultado, hecho que quedó probado en el procedimiento, añadiendo que en el ejercicio objeto de regularización hubo un gran esfuerzo por parte de la matriz española en intentar obtener contratos de ejecución de obra en Portugal , país donde radica la filial, en la cual se amplía el capital para fortalecerla y así conseguir mayores contratos.

Finalmente, en el tercer motivo, se alega infracción por la sentencia del artículo 27 de la Ley 19/1994 , de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias.

Entiende la recurrente que en ningún momento contravino el referido artículo 27 por el hecho de que el beneficio que dio lugar a la reserva se obtuviera de una actividad extraordinaria, como es la enajenación de un solar.

Tercero.

El Abogado del Estado solamente se opone a los dos primeros motivos , manifestando que de su contenido se aprecia la total ausencia de una actitud crítica de la sentencia, sino, en todo caso, una opinión, respetable, respecto de los preceptos supuestamente infringidos, invocándose al respecto el Auto de 12 de enero de 2012 (recurso de casación 3368/2011).

Cuarto.

Como otras tantas veces, nuestra respuesta viene condicionada por los supuestos de hecho sobre los que surge la controversia, según exposición de la Sala de instancia, la fundamentación del fallo de la sentencia y el planteamiento de las partes a través de sus escritos de interposición del recurso y oposición al mismo.

Pues bien, en el presente caso, debemos partir de que la recurrente no combate la valoración de los datos enumerados en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia impugnada, antes transcrito, que permite llegar a la Sala sentenciadora a la conclusión de que "lo percibido por D. Remigio , tanto en concepto de Consejero Delegado , como en concepto de Ingeniero Jefe Superior, debe ser considerado a los efectos que se enjuician como <<retribución de administradores>>."

Por otra parte, el litigio se centra no en si es deducible o no del Impuesto de Sociedades el importe de las retribuciones de los administradores de la sociedad recurrente, sino si es deducible o no dicho importe, pero solo en cuanto exceda del 3% de las ganancias de aquella, según limitación de sus estatutos.

En efecto, como quedó reflejado en los Antecedentes, la Inspección incrementó los ajustes positivos en el importe correspondiente a retribuciones de administradores que no tienen el carácter de fiscalmente deducibles, al exceder de los límites estatutarios y tanto la resolución del TEAC como la sentencia impugnada confirmaron este criterio, debiendo señalarse que ésta última, tras una extensísima exposición, concluye en el Fundamento de Derecho Cuarto que "En el supuesto que se enjuicia no puede olvidarse, pues no resulta controvertido, de un lado, que el artículo 19.11.2.1 de los Estatutos de la sociedad, recoge que: "La retribución de los Administradores consistirá en una participación en las ganancias del tres por ciento" y, de otro, que las retribuciones combatidas se han excedido de dicho porcentaje, lo que conlleva que la conclusión que se alcance no pueda ser otra que la de no poder calificar de fiscalmente deducible el exceso en las retribuciones, por no reunir los requisitos exigibles para su admisión como gasto de la sociedad."

Centrado así, a la par que reducido, el objeto de debate, diremos que, efectivamente, el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades, de 27 de diciembre, dispone:

"En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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 desarrollo de las citadas normas"

Así pues, elemento esencial para determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades es el resultado contable de la entidad, pero debidamente corregido con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten desarrollo de las citadas normas".

La necesidad de proceder a la corrección del resultado contable es reconocida por la resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de febrero de 2005 (0034/05), que, como nos recuerda la del TEAC impugnada en la instancia, señala:

"... en la medida en que se cumplan las condiciones establecidas en la normativa mercantil a efectos de la retribución de los administradores y, teniendo en cuenta que la misma es un gasto más, requerido para obtener los ingresos de la sociedad y que, por tanto, estará contabilizado como tal gasto que representa el mismo será deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades por cuanto el TRLIS no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de dichas retribuciones".

Pues bien, dentro de la normativa mercantil que ha de cumplirse- antes por exigencia del artículo 13.ñ) de la Ley 61/1978 y ahora por la que impone el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 -, se encuentra el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, cuyo artículo 130 dispone: " La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en

las ganancias, solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido" .

Al precepto transcrito han de añadirse el artículo 9 de la misma Ley de Anónimas , que reseña las menciones de los estatutos, señalando en su apartado 4), que en ellos se hará constar con relación a los administradores «el sistema de su retribución, si la tuvieren», así como artículo 124.3 del Reglamento del Registro Mercantil de 1996 - que insiste acerca de que en los estatutos se hará constar "el sistema de retribución, si la tuvieren. Salvo disposición contraria de los estatutos la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos" .

Todos estos preceptos, que constituyen normativa mercantil y que han de cumplirse antes y ahora, sirvieron de base para que nuestra Sentencia de 17 de octubre de 2006- recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3846/2001 , referido al ejercicio 1991, pero, insistimos, aplicando la misma normativa mercantil-afirmara (Fundamento de Derecho Cuarto):

"Pues bien, a la vista de la normativa mercantil referida, la retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el art. 66.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995 , al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.

Por otra parte, en los estatutos se ha de precisar el sistema de retribución, dentro de los varios que, en principio, son posibles, refiriéndose el art. 130 a una modalidad o sistema de retribución de los administradores, cual es que consista en una participación en las ganancias, cuya cuantía deberá concretarse en los mismos.

Por tanto, y por lo que respecta a las sociedades anónimas, ha de concluirse que la Junta de accionistas no es competente para regular la retribución de los administradores, si nada establecen los estatutos, debiéndose aprobar la consiguiente modificación de los mismos para que el cargo sea retribuido. Además cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones."

Posteriormente, la jurisprudencia de esta Sala, en los ejercicios regidos por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, se ha pronunciado en una misma dirección y no favorecedora, por tanto, de la tesis de la recurrente.

Para empezar, la Sentencia de 26 de septiembre de 2013, (recurso de casación 4808/2011), en supuesto de retribución de un administrador de sociedad de responsabilidad limitada, cuyos estatutos disponían el carácter gratuito del cargo, ha señalado (Fundamento de Derecho Cuarto):

"(...) En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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.

Pues bien, entre esas correcciones figura la del artículo 14.1.e) de la Ley fiscal, en la que se establece que no tienen la consideración de gasto deducible los "donativos o liberalidades". Y en el presente caso, amén de la presunción legal de gratuidad del cargo de administrador de sociedades de responsabilidad limitada (el artículo 66.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada establece que "El cargo de administrador es gratuito a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución" y en el mismo sentido se ha pronunciado posteriormente el artículo 217.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio), el artículo 21 de los Estatutos de LICIDIA, S.L, ratificando la referida presunción legal, dispone que el "cargo de administrador será gratuito", por lo que la concesión de una retribución al Sr. ... solo puede hacerse con el carácter de liberalidad y, por tanto, no deducible, sin que frente a ello pueda oponerse que, a virtud de participación que aquél dispone en la sociedad, en cualquier momento podrían modificarse los estatutos según su criterio, pues lo cierto es que en el momento de producirse los hechos la modificación no ha tenido lugar.

No es la primera vez que esta Sala realiza esta consideración bajo la vigencia de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades y así, la Sentencia de 21 de febrero de 2013 (recurso de casación 1978/2010), en supuesto igual de administradores de responsabilidad limitada, señala (Fundamento de Derecho Cuarto) lo siguiente: "En el supuesto que nos ocupa disponen los estatutos de la sociedad, que "los administradores ejercerán su cargo de forma gratuita". Dado pues el carácter no retribuido del cargo de administrador de acuerdo con los preceptos referidos, resulta patente que las utilidades disfrutadas por los administradores de la sociedad no pueden ser consideradas como remuneraciones de los mismos y adquirir, de esa forma, la condición de gastos de personal, y por tanto, ser fiscalmente deducibles."

Quizás convenga precisar que la solución indicada es la mantenida por la Administración Tributaria en relación con la misma sociedad, pero referida al ejercicio 2008, pues en este último caso, frente a la decisión

estimatoria del TEAR de Galicia, la Dirección General de Tributos interpuso recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterios y según nos relata la resolución del TEAC de 6 de febrero de 2014, que lo estimó, y que obra en las Bases de datos al uso, aquél se basaba en que "la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos ha interpretado que en aquellos supuestos en los que el cargo de administrador sea gratuito, las cantidades que retribuyan las labores de dirección y administración son propias del cargo de administrador y no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible por tratarse de una mera liberalidad, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo."

Por otra parte, la Sentencia de esta Sala de 30 de octubre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 131/2012), de forma tan precisa como contundente, ha señalado:

"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 receptor como donaciones efectuadas por un extraño."

Finalmente, en este recorrido por nuestra jurisprudencia, hemos de hacer referencia a nuestra Sentencia de 2 de enero de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 4269/2012 interpuesto por una sociedad anónima), que se dictó bajo los siguientes presupuestos fácticos, según se recogen en la sentencia:

"1º.- Los miembros del Consejo de Administración de la entidad actora, nombrados en Junta General extraordinaria de accionistas de 30 de septiembre de 1998, son las sociedades GARRAPOSA, S.L., NEGOCIOS LATINOS, S.L. y FINANZAS DEL IREGUA, S.L., representadas por D. Gines, D. Maximino y D. Victorino, respectivamente.

2º.- La retribución del órgano de administración de la entidad está regulada en el artículo 17 de los Estatutos, modificados el 30 de septiembre de 1998, que dice que "el cargo de administrador será retribuido. Los administradores tendrán como retribución la cantidad fija que, en cada caso, les señale la Junta General. El propio Consejo fijará, dentro del máximo antes señalado, el importe exacto a percibir por cada uno de los consejeros en relación con cada ejercicio concreto, graduando la cantidad a percibir en función de la dedicación y rendimiento para la sociedad de la actividad desarrollada por cada uno de ellos."

3º.- En 1998 se satisficieron sueldos a los administradores, por su condición de empleados (directivos) y se retribuye a los administradores con una cantidad fija, señalada en Junta General, que asciende a 320.539,80 €. A partir del ejercicio siguiente, la situación varía de manera que, además de acordarse una retribución "normal" u ordinaria a los administradores, se acuerda otra retribución que se denomina "extraordinaria", extralimitándose de esta forma a lo dispuesto en los Estatutos de la sociedad.

4º.-La sociedad, a requerimiento de la Inspección, aportó entre otros documentos, el Plan de Negocio de la sociedad para el periodo 2002-2005, en el que se contemplaban unos incentivos en el caso de que se alcanzasen los objetivos previstos en términos de resultados. Concretamente se establecía una retribución variable para los consejeros en función del beneficio de explotación (más amortizaciones) y del crecimiento del valor de la empresa, siendo de 420.000 € la retribución variable prevista que correspondería en caso de un cumplimiento del objetivo en cuantía superior al crecimiento del 20%, como fue el caso. Hay que tener en cuenta que dicho Plan de Negocio fue aprobado por el propio Consejo y no en Junta General.

5º.- Se giró liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, por importes de 170.058,86 y 162.888,08 euros, respectivamente, según dos Actas de disconformidad de fecha 15 de junio de 2007, en las que no se admitían como gastos deducible las cantidades pagadas por la entidad a los Administradores, bajo la denominación de gratificación extraordinaria del Consejo de Administración, y no ser conforme con lo establecido en el art. 17 de los Estatutos sociales, calificándolas la Inspección como liberalidades, al amparo de lo establecido en el art. 14.1.e), de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades."

Pues bien, la Sentencia de referencia, si bien se declaró la improcedencia del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, expuso lo que es el criterio actual de esta Sala, en el Fundamento de Derecho Quinto, que a continuación se transcribe:

"ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA QUE EFECTÚA LA SALA

A) Justificación es evidente que la cuestión planteada, y pese a no concurrir la identidad alegada está generando una controversia en la que es importante que se conozca la posición de esta Sala.

B) Premisas del razonamiento:

1º.- Es evidente que el marco normativo por el que se rigen las retribuciones de los Administradores de las Sociedades ha variado. Antes de la Ley 43/95, era el establecido por el conjunto de normas mercantiles y contables aplicables a la materia y por la Ley 61/78. Con posterioridad a la Ley 43/95 es obvio que ese marco ha variado como consecuencia de la derogación de la Ley 61/78 y la vigencia de la Ley 43/95.

2º.- La cuestión a decidir es si esa variación normativa comporta un paralelo cambio del régimen fiscal atribuible a las retribuciones de los Administradores, lo que exige un análisis de ambos marcos normativos.

3º.- La lectura de nuestra sentencia de 13 de noviembre de 2008 pone de manifiesto que el artículo 13 ñ) de la Ley 61/78 operaba de modo marginal sobre el pensamiento de la Sala dada la naturaleza específica de las previsiones que contemplaba. La esencia del pensamiento de la Sala radicaba en el contenido en los preceptos mercantiles que regulaban esta materia en los Estatutos de las Sociedades Anónimas (S.A.) y Sociedades de Responsabilidad Limitada (S.R.L.).

4º.- De este modo el eje de la controversia no radica, como se afirma, en la contraposición entre el artículo 10.3 de la Ley 43/95 y el artículo 13 ñ) de la Ley 61/78, sino en la interpretación que haya de darse al artículo 10.3 de la Ley 43/95.

5º.- El precepto citado establece: "En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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."

Es, por tanto, palmario que el resultado contable no es extraño y ajeno al "Código de Comercio" y demás leyes relativas a su determinación sino fiel servidor de ellas.

6º.- De ello se infiere, sin género alguno de dudas, que la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores se rigen por dichas normas, lo que comporta que la entrada en vigor de la Ley 43/95 no operase, en lo sustancial, modificación alguna en lo referente al régimen fiscal de las retribuciones de los Administradores, que es la tesis de fondo que en el recurso que analizamos se sostiene.

La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesidad" del gasto como a veces se pretende, sino en su "legalidad", que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes.

Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil."

Volviendo ahora a la controversia que hemos de resolver, recordamos que ésta se contrae tan solo a si resultan o no deducibles de la base imponible del Impuesto de Sociedades las cantidades abonadas a los administradores, en cuanto excedan del 3% de las ganancias, que es la limitación establecida en los estatutos.

Pues bien, en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada, nuestra doctrina, expuesta a lo largo de las sentencias anteriormente reseñadas, pero principalmente, en las de 30 de octubre de 2013 y 2 de enero de 2014, es la de la improcedencia de la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. Y esta es la que debemos aplicar en el caso presente, en el

que, insistimos una vez más, el objeto de la controversia queda reducido a si resulta o no deducible de la base imponible del Impuesto de Sociedades, el importe de la retribución satisfecha a los administradores en cuanto exceda del límite del 3% fijado en los Estatutos de la sociedad recurrente.

En todo caso, ya se ha expuesto con anterioridad que no existe inconveniente en calificar de liberalidad no deducible, la retribución reconocida al administrador cuando los Estatutos de la sociedad establecen el carácter gratuito del cargo, por lo que resulta congruente la aplicación del mismo criterio al supuesto de concesión de retribución por encima del límite fijado en aquellos.

Finalmente, conviene también dejar indicado que, como dice el TEAC en la resolución impugnada en la instancia " el hecho de admitir su deducibilidad por el mero hecho de estar reflejados dichos importes en las cuentas aprobadas por la Junta General llevaría a la Hacienda Pública a tener que admitir como fiscalmente deducible cualquier gasto contabilizado y aprobado por la Junta General de las sociedades, hecho que evidentemente no es así."

Por todo lo expuesto, se desestima el motivo.

Quinto.

- El segundo motivo formulado trae ante nosotros una vez más la cuestión de la concurrencia o no de los requisitos para tener derecho a la deducción por actividad exportadora, prevista y regulada en el artículo 34 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades , que en la redacción "ratione temporis" aplicable, y en lo que interesa a este recurso, disponía:

"1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora."

El artículo 34 de la Ley 43/1995 , y la interpretación que resulta del mismo ha sido objeto de muy diversas Sentencias de esta Sala y así, recientemente, en la de 17 de noviembre de 2014 (recurso de casación 831/2013), se indican las de 3 de junio de 2009 (recurso de casación nº 4525/07), 30 de junio de 2010 (recurso de casación nº 4397/07), 16 de febrero de 2012 (recurso de casación casación nº 2902/09), 29 de noviembre de 2012 (recurso de casación nº 7048/10), 14 de marzo de 2013 (recurso de casación nº 2895/10), 20 de junio de 2013 (recurso de casación nº 4200/11), 7 de abril de 2014 (recurso de casación nº 3699/12, FJ 2 º) y 23 de junio de 2014 (recurso de casación nº 3701/12).

En concreto, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia de 29 de noviembre de 2012 a que acaba de hacerse referencia, se dice:

"En la sentencia de 16 de Febrero de 2012, cas. 2902/2009 , recogíamos nuestra posición en los siguientes términos:

"En efecto, en la citada Sentencia de 30 de junio de 2010 se señala que «[b]ajo estas premisas normativas, y como esta Sala tuvo ocasión de declarar en la sentencia de 3 de junio de 2009, rec. de casación núm. 4525/2007 , difícilmente puede cuestionarse que el art. 34 de la Ley establece como condición necesaria para disfrutar de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades que las inversiones en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras determinen la exportación de bienes o servicios; como tampoco parece dudoso que la Ley ha establecido el citado beneficio fiscal con la finalidad de potenciar las exportaciones, y así lo manifiesta la Exposición de Motivos al señalar, en relación a los incentivos fiscales, que la Ley únicamente regula aquéllos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades, entre las cuales cita las <<inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones>>. Además el art. 34 tiene como ilustrativo rótulo <<Deducción por actividades de exportación>>; y, en términos que no dejan margen para la incertidumbre el precepto explícita que lo que da derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra es <<la realización de actividades de exportación>>, y que sólo puede gozar del beneficio fiscal la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras <<directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios>> , por lo que no es posible practicar la deducción cuando no hay relación directa e inmediata entre la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras con la actividad exportadora, que debe realizar el mismo inversor, aunque de forma excepcional, el art. 92, en el régimen especial de los grupos de sociedades, disponía expresamente que los requisitos establecidos para disfrutar de las deducciones y bonificaciones se referirán al grupo de sociedades» (FD Cuarto).

En definitiva, la deducción está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos:

En primer lugar, la concurrencia de los elementos objetivos previstos en la propia norma, realización efectiva de inversiones en inmovilizado material o inmaterial de sucursales o establecimientos permanentes o en inversiones financieras, mediante la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o constitución de filiales con participación mínima del 25% del capital de la filial.

En segundo término, la existencia de actividad exportadora con vocación de permanencia, en atención a la propia finalidad de la deducción.

Y, por último, la presencia de una relación de causalidad entre la inversión efectuada y la actividad exportadora."

Pues bien, la atenta lectura del Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia recurrida, antes transcrito nos índice que la Sala de instancia, confirmando el criterio expuesto por el TEAC, aprecia que lo único demostrado es la realización de una inversión de carácter financiero con finalidad de expansión internacional, pero no la intención de realizar exportaciones.

Estamos por tanto ante una cuestión de apreciación probatoria que únicamente puede acceder a la casación si por el cauce del artículo 88.1. d) de la L.J.C.A. se denuncia la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o si la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución (por toda la jurisprudencia, Sentencia de esta Sala de 17 de febrero de 2014 (recurso de casación 3715/11) y las que en ella se citan). En este sentido, en la Sentencia de 9 de febrero de 2012 (recurso de casación 2779/2008) y en un supuesto en el que también la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional había apreciado que la inversión realizada no tenía por objeto orientar la actividad exportadora desde España, sino expandir la organización empresarial de determinada entidad, se dijo (Fundamento de Derecho Cuarto): "... Por lo tanto, debiendo la mercantil acreditar la relación directa entre la inversión y actividad exportadora y ante la interpretación realizada por la sala de instancia respecto de esa relación causal en este caso, si la parte no estaba de acuerdo con la interpretación realizada por considerar que se trataba de una valoración irracional o arbitraria, único caso en el que este Tribunal podría entrar a enjuiciar dicha valoración, debería haberlo denunciado, lo que no sucede en este caso, en el que la representación procesal de DIA se limita a mostrar su disconformidad con la "ratio" adoptada en la sentencia impugnada para demostrar la ausencia de causalidad, pero sin justificar la irracionalidad de la misma".

No habiendo procedido la recurrente en la forma indicada, procede desestimar el motivo.

Sexto.

El tercer y último motivo va dirigido contra la confirmación por la sentencia de la reducción de la dotación a la RIC que supuso la regularización tributaria, al estimar la Inspección que no se cumplían los requisitos del artículo 27 de la Ley 19/1004, de 6 de julio, que modifica el Régimen Económico Fiscal de las Islas Canarias, por haber tomado la recurrente como base para la dotación solo el beneficio obtenido por la enajenación de un solar, y no el sumatorio de los diferentes resultados positivos y negativos que era positivo, pero inferior al obtenido de aquella.

Pues bien, el motivo debe ser desestimado, pues el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, dispone en lo que aquí interesa:

"1. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

Las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido del apartado 3 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, únicamente podrán disfrutar de la reducción prevista en el párrafo anterior cuando materialicen los importes destinados a la reserva en las inversiones previstas en las letras A, B y, en su caso, en las condiciones que puedan establecerse reglamentariamente, en el número 1º de la letra D del apartado 4 de este artículo.

2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del noventa por ciento de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, en los términos que reglamentariamente se determinen.

A estos efectos se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal...."

En efecto, el beneficio debe proceder de establecimientos sitios en Canarias, pero en todo caso debe computarse el beneficio en su conjunto y no el que pudiera derivar de una operación aislada como es la venta de un solar y que, por ello debe sumarse el resto de resultados, positivos o negativos, de la empresa, lo que aplicado al presente caso, supone una notoria disminución del ajuste negativo al resultado contable, llevado a cabo en la declaración-liquidación, como consecuencia de tomar solo en consideración el beneficio obtenido por la venta de un solar.

Séptimo.

- Al no prosperar ninguno de los motivos formulados, el recurso ha de ser también desestimado, lo que ha de hacerse con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción, limita los derechos de la parte recurrida por este concepto, a la cantidad máxima de 8.000 euros.

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

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación, número 2795/2013, interpuesto por D^a Olga Rodríguez Herranz, Procuradora de los Tribunales, en nombre de la mercantil GRUPO ISOLUX CORSAN, S.A., contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 11 de julio de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo 308/2010, con condena en costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Avilés Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico T R I B U N A L S U P R E M O Sala de lo Contencioso-Administrativo

Voto Particular
FECHA:05/02/2015

VOTO PARTICULAR emitido por el Excmo. SEÑOR MAGISTRADO DE ESTA SALA DON JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ a la sentencia pronunciada el día 5 de febrero de 2015, rec. casa. 2795/2013.

Con todo el respeto que nos merece el criterio que mantiene la mayoría sobre el fondo, expreso mi discrepancia respecto de la consideración que en la Sentencia merece la retribución del Consejero Delegado como liberalidad y los efectos derivados de esta calificación.

Por las consideraciones que se recogen en la Sentencia se llega a la conclusión en la misma de que " En todo caso, ya se ha expuesto con anterioridad que no existe inconveniente en calificar de liberalidad no deducible, la retribución reconocida al administrador cuando los Estatutos de la sociedad establecen el carácter gratuito del cargo, por lo que resulta congruente la aplicación del mismo criterio al supuesto de concesión de retribución por encima del límite fijado en aquellos".

A mi entender, podría justificarse que no cabe deducir como gasto la retribución del Administrador o Consejero Delegado por no contemplarse en los Estatutos de la Sociedad, esto es, que estamos ante una cuestión de estricta legalidad; sin embargo, la Sentencia contra la que formulo este voto particular, después de considerar necesaria la previsión estatutaria, califica de liberalidad no deducible la retribución del Consejero Delegado, lo que enturbia el debate y en lugar de aclarar la cuestión lo que hace es añadir dificultades a un tema ya de por sí lo suficientemente polémico como para que la jurisprudencia no ayude en la labor de clarificación.

El artº 14, 1,e), establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles "los donativos y liberalidades".

Lo primero que llama la atención es que pueda calificarse como liberalidad la retribución de un Administrador, o en este caso, de un Consejero Delegado, esté o no prevista en los Estatutos sociales, una liberalidad es lo que es, y como no puede ser de otra forma, sólo cabe entender como liberalidad la disposición hecha a título gratuito a favor de otra persona, o desde una perspectiva negativa será toda disposición en la que no exista causa onerosa, y desde luego por su propio carácter y naturaleza una retribución por unos servicios prestados, siempre responde a una causa onerosa, a una contraprestación.

A ello cabe añadir que si nos situamos en el contexto del Impuesto sobre Sociedades, no se consideraría gasto deducible aquel realizado a título gratuito a favor de una persona o aquel realizado a favor de tercero cuando no exista causa onerosa. Conforme a esta significación, siendo la esencia de la sociedad mercantil el obtener beneficios, los márgenes en los que caben las liberalidades son sumamente estrechos, pues son casos casi de laboratorio, es difícil encontrar ejemplos en los que cualquier disposición a favor de un tercero por parte de una sociedad no busque conseguir un beneficio o ventaja; como tantas veces se ha señalado por la doctrina, la correlación entre gasto y beneficio en las organizaciones empresariales se produce de manera natural.

Pero es que la propia Ley excepciona a la consideración de liberalidad como gasto no deducible, la liberalidad que esté correlacionada con los ingresos, ahora sí como gasto deducible, ha de convenirse que se reduce los límites entre los que reconocer conceptualmente en el Impuesto sobre Sociedades una liberalidad que no sea gasto deducible, pues como se ha indicado no es concebible disposición alguna de una sociedad en la que no se busque obtener ventaja o beneficio.

Es más el propio texto legal sugiere una interpretación sumamente restrictiva a los efectos que estamos contemplando, en tanto que el precepto utiliza la expresión "los donativos y liberalidades", con esta regulación parece que lo que se quiere excluir legalmente es la pura liberalidad; pero las interpretaciones que se han realizado de dicho concepto en sede del Impuesto sobre Sociedades, distan mucho de asemejarse a lo que es el significado jurídico común de dicho término.

Es el mismo legislador el que sin solución de continuidad distorsiona el concepto de liberalidad, hasta hacerlo irreconocible. Desde luego la liberalidad del Impuesto sobre Sociedades, no es el concepto jurídico común, delimitado dogmáticamente de manera categórica. Como digo, sin solución de continuidad, tras excluir como gasto deducible a estas liberalidades, establece las excepciones de los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios y los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Si la significación y alcance del término liberalidad utilizado en el expresado artículo, hubiera sido el común, estas excepciones resultarían superfluas, todas responden a operaciones de las que surge el gasto o disposición en las que son fácilmente reconocible la causa onerosa. Esto es, para el legislador dentro del término de liberalidades se comprende todos estos gastos que evidentemente están presididos por un ánimo oneroso, procurar mediante los mismos la obtención de unos mejores resultados empresariales, mayor beneficio.

La regulación resulta contradictoria, crea incertidumbres y dudas difícil de solventar, aportando un grado de inseguridad que se traduce en una permanente conflictividad. Ante ello, todos los intentos de pretender acotar la significación del término liberalidad a su significado común, que es lo habitual que hagan las empresas, como por demás parece lo más lógico jurídicamente, están condenadas al fracaso. Es significativo observar que cuando judicialmente se debate sobre esta cuestión, todas las empresas plantean la cuestión desde la óptica de la liberalidad entendida comúnmente, contraponiendo lo que es pura donación, con disposiciones cuyo rasgo característico principal en el mundo empresarial es la onerosidad.

Sin más datos normativos que permitan salir airosos de este reto de delimitar la significación del término liberalidad, se ha optado por convertir la última excepción, "los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos", en la regla general, en el verdadero cajón de sastre en donde encontrar las medidas para en cada supuesto concreto delimitar si estamos o no ante un gasto deducible. De suerte, y es lo que está sucediendo en la práctica, que lo que debería ser un supuesto más de las cuatro excepciones previstas, supuesto diferenciado y excluyente de los otros tres, pues los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios que deben ser deducibles estén o no correlacionados con los ingresos, se convierta en el requisito común de los anteriores e incluso paradigma sobre el que en definitiva delimitar el concepto de liberalidad, dando lugar a una solución imposible pues al aplicar la lógica de la configuración legal de lo que debe comprenderse dentro del gasto deducible en el Impuesto de Sociedades, siempre se llega al punto de partida, puesto que todo gasto correlacionado con los ingresos es un gasto contable, si todo gasto contable es gasto deducible en Sociedades, sin más excepciones que las previstas legalmente, lo procedente es examinar si estamos ante una liberalidad que se exceptúa, a su vez, en cuanto que como gasto pudiera estar correlacionada con los ingresos.

Lo que se hace en el parecer mayoritario reflejado en la Sentencia de la que discrepo, es desentenderse de la significación jurídica propia y común del concepto liberalidad; resulta incuestionable, desde mi punto de vista, que la retribución de un Consejero Delegado no existe una disposición a título gratuito; y lo que se hace es otorgar al término liberalidad en el Impuesto sobre Sociedades una configuración extraña a su sentido jurídico, equiparando liberalidad con la disposición realizada voluntariamente por no existir obligación jurídica al efecto, por no venir contemplada en este caso en los Estatutos, como no hay obligación jurídica de retribuir estamos ante una liberalidad.

Desde luego, creo que es una obviedad que no requiere más explicación, nada puede haber más alejado al concepto jurídico común de liberalidad que las retribuciones a un administrador de una sociedad, esté o no previsto en los Estatutos.

Si acudimos a la delimitación conceptual de gastos deducibles contempladas en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, son partidas deducibles en la determinación de la base imponible, las que tengan tal condición en el resultado contable de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, con las demás leyes relativas a dicha determinación y con las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas, sin embargo, conforme al artº 14 de la Ley del Impuesto, las partidas reflejadas en el citado artículo no son deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades. La clave se concentra, por tanto, en el resultado contable, se abandonan los intentos de aunar el gasto deducible a los gastos obligatorios, necesarios, convenientes o liberalidades sobre el que giraban los intentos doctrinales y jurisprudenciales para delimitar el concepto de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Con todo, debe indicarse que si bien el nuevo PGC abandonó como principio contable el de correlación de ingresos y gastos, sirviendo de criterio para el reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales dentro del Marco Conceptual de la Contabilidad; lo cierto es que el artº 19.1 del TRLIS, sigue exigiendo para la imputación fiscal de los gastos que se respete la debida correlación con los ingresos, " respetando la debida correlación entre unos y otros" , y también en el artº 14.1.e) del mismo texto acoge como gasto deducible aquellos que pudiendo calificarse de liberalidades o donativos, "se hallen correlacionados con los ingresos" . Como dato identificador, al menos, sirve, esto es, cabe identificar como gasto deducible el realizado para la obtención de ingresos. Desde esta perspectiva, resulta harto complicado negar la condición de gasto deducible a cualquier cantidad pagada por la sociedad a sus administradores en consideración a los servicios prestados, aún cuando legalmente no quepa calificarla de retribuciones de los administradores. Ya el ICAC, Consulta número 1, BOICAC de 21 de abril de 1995, señalaba que "la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más, necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de una sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa".

Resulta innegable, ni siquiera fue negado por la jurisprudencia, que cualquier cantidad satisfecha por la sociedad a sus administradores en atención a los servicios prestados, es un gasto realizado para la obtención de unos ingresos, lo que resulta insostenible es que pueda considerarse como disposición a título gratuito, como liberalidad a decir de la sentencia que representa el parecer mayoritario.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 2014 , significa un esfuerzo tendente a aclarar definitivamente la cuestión, desde la perspectiva jurisprudencial.

Es interesante delimitar el marco en el que se desenvuelve este pronunciamiento, el supuesto se centra en unos administradores que percibían una retribución estatutaria por su cargo y también un sueldo por su condición de directivos; los Estatutos preveían una retribución fija que aprobaba la Junta General, pero en un momento determinado se añade un retribución extraordinaria por consecución de objetivos; se niega por parte de la Administración y también por el Tribunal Económico Administrativo su deducibilidad como gasto al considerarlo una liberalidad, criterio que viene a ser confirmado por la Sentencia de la instancia, pues bien, el Tribunal Supremo si bien confirma su no deducibilidad, afirma que la cuestión no es la "necesidad" del gasto, sino su "legalidad", " De modo que, como dijo la sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008 , hay que estar a lo dispuesto en la LSA y en la LSRL, sin que en esto la Ley 43/1995 haya supuesto un cambio sustancial respecto de la Ley 61/1978. No se trata de considerar los artículos 10 y 13 LIS , sino sólo el artículo 10 LIS en su referencia a la determinación del resultado contable según las normas del Código de Comercio y las reglas que rigen la contabilidad. El problema, como ya sí de forma clara y rotunda se afirma por el Tribunal Supremo, no es si es o no una liberalidad, sino la propia legalidad del gasto.

La conclusión es categórica, la retribución de los administradores como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades es una cuestión de estricta legalidad, su examen es un examen de legalidad, de sus Estatutos y del ordenamiento jurídico aplicable a la materia, siguiendo una línea jurisprudencial ya consolidada. Conforme al artº 10.3, "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, 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" , por lo que si las retribuciones que perciben los administradores no se ajustan a las normas mercantiles y demás aplicables del ordenamiento jurídico, no puede calificarse como gasto contable, por lo que huelga toda consideración como gasto fiscalmente deducible.

Por tanto, con el examen de legalidad queda, desde la perspectiva jurisprudencial, definitivamente cerrada la cuestión sobre su consideración fiscal.

El requisito primero e indispensable para que pueda superarse el test de legalidad, es que conste, se prevea, en los Estatutos sociales.

A nivel doctrinal este requisito se cuestiona, a nivel jurisprudencial nunca, en tal sentido se pronuncia unánimemente la jurisprudencia; el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, arts 217 a 220 , regula el régimen mercantil de las retribuciones de los administradores, estableciendo con carácter general que el cargo de administrador o consejero es gratuito, excepto que los Estatutos de la sociedad dispongan otra cosa. Si no se hace constar en los Estatutos, sea como sea la articulación que se realice de la retribución satisfecha a los administradores en modo alguno puede tener la consideración de gasto. La retribución a favor de los administradores que no esté en los Estatutos, no es deducible fiscalmente, no porque deba considerarse como una liberalidad, sino por que conforme al Derecho mercantil no cabe retribución que no esté prevista en los Estatutos, por lo que una retribución satisfecha al margen de los Estatutos es contraria a las normas mercantiles. Es un problema que debe resolverse vía artº 10.3 sólo serán deducibles en la medida en que se fijen conforme a los requisitos exigidos en la normativa mercantil, y no mediante la aplicación del artº 14.1.e) de dicho texto.

Como digo la jurisprudencia en este punto es unánime, para ser gasto deducible debe preverse en los Estatutos.

Pero esa misma sentencia, y pronunciamientos semejantes en otras muchas, no han ayudado a clarificar el problema puesto que perturba, desde mi punto de vista, la referencia que se hace a que es una liberalidad, tal y como ocurre en el caso que nos ocupa, en la Sentencia de la que discrepo. Si es una cuestión de estricta legalidad se debió de decir y razonar su porqué, lo que no cabe y confunde es, de nuevo, tratar dichas retribuciones como una liberalidad.

Esta afirmación merece que nos detengamos en ella. Se viene a afirmar que como no está prevista en los Estatutos, es una liberalidad; lo cual es una afirmación vacía de contenido, que se repite en los pronunciamientos jurisprudenciales.

Si se considerase que no es gasto deducible por ser una liberalidad, a renglón seguido, conforme a la regulación normativa, lo procedente sería someter dicha liberalidad al examen de que aún siendo tal tendría la consideración de gasto deducible si se encuentra correlacionado con los gastos, artº 14.1.e), y ello no es así, la jurisprudencia es unánime al requerir su previsión estatutaria, si no está prevista en los Estatutos huelga más consideraciones, no será nunca gasto deducible, y no conozco sentencia del Tribunal Supremo que tras reconocer su falta de previsión estatutaria haya entrado a analizar si como liberalidad está correlacionada o no con los gastos.

Ejercicio, por demás que resultaría inútil. ¿Alguien puede cuestionar que se remunere a los administradores de una sociedad a título gratuito?, pero aún de forzar el término de liberalidad, ¿alguien puede cuestionar que se haga una disposición de los administradores sin que la misma esté correlacionada con los ingresos?.

Nunca ha actuado el Tribunal Supremo en la dirección antes referida, esto es de después de considerarse una liberalidad entrar a analizar si dicha liberalidad, dicho gasto está correlacionado con los ingresos. Tampoco ahora en la Sentencia de la que discrepo; por ello digo que aquella afirmación de ser una liberalidad la retribución de los administradores que no esté prevista en los Estatutos, es una afirmación vacía de contenido.

El hecho de que las remuneraciones a los administradores obtenga una determinada calificación, no borra su realidad, es un hecho, y de seguir la lógica aplicación de la regulación de los gastos deducibles debería desembocar en el artº 14.1.e). Al no hacerlo sólo cabe interpretarlo en el sentido de que como apunta sin duda la Sentencia de 2 de enero de 2014 , la retribución de los administradores de las sociedades a efectos fiscales no pueden desconectarse de su regulación mercantil, teniendo en esta un tratamiento diferenciado y específico que traslada su configuración y alcance al ámbito fiscal, de suerte que cualquier remuneración, pagos, ventajas... que perciban de las sociedades los administradores son susceptibles de integrarse en la categoría de retribuciones de los administradores, reguladas en los arts 217 a 220 de la LSC, y según cumplan o no los requisitos establecidos legalmente -interpretados jurisprudencialmente- tendrán dicha consideración como categoría jurídica que recibe un tratamiento jurídico diferenciado trasladable al ámbito fiscal como gasto deducible; estaremos o no ante retribuciones de los administradores, pero si no estamos ante dicha categoría, lo que en modo alguno cabe es considerarlo como una liberalidad, puesto que la propia naturaleza de la relación de la sociedad con los administradores descarta que los pagos realizados por aquella a estos lo sean a título de mera liberalidad; lo que excluye que pueda aplicarse el artº 14.1.e) y analizar su posible excepción de correlación entre gasto e ingreso, porque, en principio, no cabe duda, como ya he dicho, en estos supuestos, la correlación existe de manera categórica, no es una cuestión de "necesidad", sino de "legalidad", y si las retribuciones de los administradores no superan la exigencia para su legalidad, lo pagado a los administradores carece de relevancia y virtualidad a efectos fiscales.

Al ser una cuestión de estricta legalidad, si no se prevé estatutariamente, toda retribución que perciban los administradores quedará extramuros de la legalidad.

Por todo ello, si bien comparto el resultado al que se llegó mayoritariamente, discrepo en que vuelva a calificarse la retribución de un Consejero Delegado no prevista estatutariamente o en cuanto al exceso de los

límites fijados estatutariamente, como liberalidad; sin que esta cuestión, por las razones explicadas me parezca una cuestión menor.

Jose Antonio Montero Fernandez

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.