

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063139

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de julio de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 6112/2015

SUMARIO:

IS. Gastos deducibles. Retribución a los administradores y consejeros. *Retribución satisfecha a administradores cuyo cargo sea gratuito de acuerdo con las disposiciones estatutarias.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las tareas propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, no teniendo la consideración de gasto deducible la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, de no estar prevista en los Estatutos Sociales remuneración del cargo de administrador. Este criterio resulta aplicable a los períodos impositivos del Impuesto a los que no resultare de aplicación, *ratione temporis*, la hoy vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. **(Criterio 1 de 2)**

Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. En general. *Fuerza vinculante de las resoluciones económico-administrativas.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Son tres los supuestos en los que la Ley 58/2003 (LGT) atribuye a los criterios del Tribunal Central fuerza vinculante para toda la Administración tributaria, estatal o autonómica, a saber: las resoluciones que dicte resolviendo los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio regulados en el art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT); las resoluciones que dicte resolviendo los novedosos procedimientos de adopción de resoluciones en unificación de criterio a las que se refiere el párrafo segundo del art. 229.1.d) de la misma Ley 58/2003 (LGT); y en aras de la seguridad jurídica y de la unicidad de criterio en el ámbito de la Administración, evitando aplicar a los obligados tributarios criterios distintos en función del órgano administrativo con el que se relacionen o incluso del ámbito territorial donde se halle enclavado su domicilio fiscal, es la doctrina reiterada del TEAC, según prevé el actual art. 239.8 de la Ley 58/2003 (LGT). En este sentido, y para que exista doctrina reiterada será necesario que existan dos o más resoluciones que apliquen un mismo criterio, resolución o resoluciones anteriores cuya existencia se indicará en la resolución o resoluciones posteriores, a efectos de que por todos se pueda entender que es doctrina reiterada, cumpliendo así con esta cita expresa con el mandato de la Ley contenido en el mencionado art. 239.8 de que el Tribunal Central recoja de forma expresa que se trata de doctrina reiterada. Por otro lado, las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. Así está previsto expresamente en el art. 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 (LGT), y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de los órganos encargados de la revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. Si así no fuera, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar. Por último, el legislador, con la modificación parcial de la Ley 58/2003 (LGT) llevada a cabo por la Ley 34/2015, reconoce expresamente, en el invocado art. 229.1, lo que él mismo denomina «la labor unificadora de criterio», en el ámbito administrativo claro está, del Tribunal Central. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 89, 229, 239 y 242.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 100.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 14.

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 130.

Ley 2/1995 (LSRL), art. 66.

RDLeg. 1/2010 (TR Ley Sociedades de Capital), arts. 217, 218 y 219.

Ley 20/2007 (Estatuto del trabajo autónomo), art. 1.

RDLeg. 1/1994 (TRLGSS), disp. adic. vigésimo séptima.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en c/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se resuelve, estimándola, la reclamación económico-administrativa nº 41/10252/2011, deducida frente a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 4 de julio de 2011 la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía de la AEAT notificó a determinada sociedad liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006, en la que se regularizaban las retribuciones percibidas por el administrador de la entidad, como gasto fiscalmente no deducible en la determinación de la base imponible, debido a su falta de estipulación en los estatutos sociales.

2. La sociedad promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR), solicitando la anulación del acto impugnado, alegando que no procede considerar como liberalidad las retribuciones percibidas por el administrador, sino como gasto deducible.

3. El TEAR con fecha 30 de octubre de 2014 estimó la reclamación, formulando las siguientes consideraciones:

“SEGUNDO.- La cuestión que se plantea es la relativa a si las retribuciones percibidas por el administrador tienen o no la consideración de gasto deducible para la sociedad. La Inspección, con fundamento en la Sentencia de 13 de noviembre de 2008 del Tribunal Supremo y dado que los Estatutos no prevén retribución alguna para los administradores, considera que tales retribuciones no tienen la consideración de gasto deducible.

TERCERO. De la sentencia citada no puede extraerse la conclusión de que la persona que ostenta el cargo de administrador de una sociedad no puede ser contratado como trabajador de la misma y por lo tanto cualquier rendimiento que obtenga sólo puede ser participación en los beneficios, si no está previsto en los estatutos.

Sino que lo que dice la sentencia es que si es contratado como trabajador, no basta el contrato y las nóminas, sino que habrán de probarse por cualquier método aceptado en derecho las funciones laborales en cuestión.

Alega el reclamante que el Sr. ... es administrador de la sociedad, cargo no retribuido, pero que presta otros servicios que no son los propios de administrador de la sociedad, sino de Director Gerente de una empresa.

Efectivamente, como alega la reclamante, la sentencia mencionada por la oficina gestora lo que establece es que "si se ejercen exclusivamente las funciones descritas para el administrador de una sociedad"; entonces "cualquier retribución que se reciba no debe considerarse salarios, sino participación en los beneficios", pero si el socio administrador es también trabajador asalariado "debe demostrar dichas funciones laborales por cualquier método aceptado en derecho sin que la existencia del contrato y de las nóminas deba considerarse suficiente." De acuerdo con ello ha de estarse a la realidad de los servicios prestados en concreto. En el presente caso, la sociedad reclamante comienza por alegar que el Sr. ...fue contratado como empleado de la sociedad y que, con el transcurso del tiempo, fue designado administrador de la misma cuando ya realizaba las funciones de Director Gerente de la misma como empleado, compatibilizando ambas funciones.

El Sr. ... ha estado de alta como empleado en el régimen general de la seguridad social y ha tributado en IRFP como rendimientos de trabajo personal. Debemos considerar que el artículo 3 del Estatuto de los Trabajadores, excluye del ámbito del mismo en su apartado c) "*La actividad que se limite pura y simplemente al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de las empresas que revistan la forma jurídica de la sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo*".

Pues bien, del análisis de las pruebas aportadas resulta que esas tareas, efectivamente, son tareas propias de un director gerente, distintas de las propias de un administrador de una sociedad, por lo que, en el presente caso, se estima suficientemente acreditado que los sueldos y salarios cuestionados se pagaron por la prestación de servicios de naturaleza laboral y que el sujeto pasivo lo dedujo correctamente como gasto deducible en concepto de sueldos y salarios."

Segundo.

Frente a esta resolución formula el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Financiera y Tributaria, al estimarla gravemente dañosa y errónea.

Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

1.- En primer lugar, la cuestión objeto del presente recurso ha sido analizada en la citada sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de noviembre de 2008 (Rec. 2578/2004), que, a su vez, transcribe la sentencia de 26 de diciembre de 2007: "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 podrían 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)".

2.- En segundo lugar, también la resolución del TEAC de 6 de febrero de 2014 RG 6/2014 dictada en unificación de criterio llegó a similar conclusión fijando como criterio: "En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo sólo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y sólo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo".

3.- Expresado lo anterior, el Director expone que, en este caso, pese a que se ha alegado que el administrador realizaba funciones diversas, se considera que no ha resultado acreditado dicho extremo, pero que aún así el TEAR ha llegado a la conclusión de que son tareas propias de un director gerente y el gasto debe considerarse como deducible en concepto de sueldos y salarios.

Como conclusión finaliza el Director señalando que la resolución del TEAR además de considerarse gravemente dañosa y errónea, es contraria a la doctrina del Tribunal Central, y por ello solicita de este Tribunal Central que fije como criterio que cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las tareas propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, no teniendo la consideración de gasto deducible la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, de no estar prevista en los estatutos sociales remuneración del cargo de administrador.

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no ha presentado escrito de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

Segundo.

Son dos las cuestiones que se plantean el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

- En primer término, cuándo y respecto de qué órganos los criterios que fija el Tribunal Económico-Administrativo Central tienen carácter vinculante;
- Y, en segundo lugar, determinar la deducibilidad o no, en el Impuesto sobre Sociedades, de las cantidades satisfechas por una sociedad a su administrador, cuando el cargo de administrador es gratuito de acuerdo con los estatutos sociales y el administrador ejerce funciones de dirección o gerencia, y esta segunda cuestión sólo en relación con los períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades a los que no resultare de aplicación, *ratione temporis*, la hoy vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Tercero.

Comenzando por el análisis de la primera de las cuestiones planteadas, de los antecedentes de hecho queda acreditado que, existiendo doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, uno de los órganos de la Administración tributaria, en concreto un órgano de revisión cual es un Tribunal Económico-Administrativo Regional, no la ha seguido.

Son tres los supuestos en los que la Ley General Tributaria atribuye a los criterios del Tribunal Central fuerza vinculante, a saber:

A) Las resoluciones que dicte este Tribunal Central resolviendo los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio regulados en el artículo 242 de la Ley General Tributaria, estando legitimados para su interposición exclusivamente los por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, en los dos casos siguientes: cuando estimen gravemente dañosas y erróneas las resoluciones dictadas en única instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, o cuando las mismas apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Actualmente, tras la reforma operada en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, como hemos señalado más arriba, existen solo dos casos en los que procede la formulación de estos recursos. Antes de la reforma parcial de la Ley General Tributaria se contemplaba un tercer supuesto: precisamente cuando las resoluciones dictadas en única instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, no se adecuaban a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central. El legislador ha suprimido este supuesto, pues no debería existir supuesto alguno ya que, como se razonará más adelante, la doctrina del Tribunal Central tiene carácter vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria.

B) Las resoluciones que dicte el Tribunal Central resolviendo los novedosos procedimientos de adopción de resoluciones en unificación de criterio a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 229.1. letra d) de la Ley General Tributaria, recientemente modificado por la Ley 34/2015[1].

El artículo 229.1. letra d) dispone:

“1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

(...)

d) **Como consecuencia de su labor unificadora de criterio**, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, **que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley**. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia”.

Como reza su Exposición de Motivos “La modificación del bloque normativo regulador de las reclamaciones económico- administrativas persigue dos objetivos básicos:

- La agilización de la actuación de los Tribunales y
- La reducción de la litigiosidad.

Para lograr tales objetivos, la reforma promueve una mayor y mejor utilización de medios electrónicos en todas las fases del procedimiento, agiliza los procedimientos **y anticipa el sistema de establecimiento de la doctrina de los Tribunales** y mejora técnicamente la normativa vigente, completando lagunas y clarificando algunos extremos que la práctica ha puesto de manifiesto como dudosos y, en cuanto tales, generadores de conflictos jurídicos.

En este sentido, se atribuye al Tribunal Económico-Administrativo Central la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares, cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España.

Se amplía el sistema de unificación de doctrina, potenciando la seguridad jurídica, al atribuirse al Tribunal Económico Administrativo Central la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas”.

De conformidad con el precepto citado, en este caso son dos los supuestos en los que la Ley prevé la posibilidad de iniciar este procedimiento: bien, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios contradictorios entre sí, bien que exista una resolución de un tribunal regional o local que se estime de relevancia.

Analizados los supuestos en los que procede la interposición de recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio o la iniciación de por el Tribunal Central de los procedimientos de adopción de resoluciones en unificación de criterio, debe analizarse qué órganos quedan vinculados por los criterios que el Tribunal Central. Con meridiana claridad dispone expresamente el artículo 242 de la Ley General Tributaria en su apartado 4, al que se remite además el 229.1, que “Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.”.

Este Tribunal Central ha tenido que hacerse eco en diversas ocasiones de la obligatoriedad que establece el artículo 242.4, pudiéndose citar, entre otras, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/2008, en la que se señala que “En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, Criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR.... Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria.”

Debe asimismo recordarse que con carácter reiterado este Tribunal Central ha señalado, baste citar por todas la Resolución 4185/2014, de fecha 10 de septiembre de 2015, que las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, como sucede en el presente caso, en la resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de los órganos encargados de la revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.

Asimismo este Tribunal Central ha aclarado de forma reiterada[2] en concreto respecto de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, que los criterios que se fijen una sola vez, ya sea estimando o desestimando este tipo de recursos, tendrán carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria no exige, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos

administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

En esta misma línea, el legislador, con la modificación parcial de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015, reconoce expresamente, en el invocado artículo 229.1, lo que él mismo denomina “la labor unificadora de criterio”, en el ámbito administrativo claro está, del Tribunal Central.

C) Finalmente, como otra manifestación más de esa labor unificadora legalmente atribuida, y en aras de la seguridad jurídica y de la unicidad de criterio en el ámbito de la Administración, evitando aplicar a los obligados tributarios criterios distintos en función del órgano administrativo con el que se relacionen o incluso del ámbito territorial donde se halle enclavado su domicilio fiscal, la Ley General Tributaria añade en su actual artículo 239.8 (apartado 7 hasta la reforma de la Ley 34/2015) que:

“8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente”.

Evidentemente, para que exista doctrina reiterada será necesario que existan dos o más resoluciones que apliquen un mismo criterio -al igual que sucede con el Tribunal Supremo para que exista jurisprudencia- resolución o resoluciones anteriores cuya existencia se indicará en la resolución o resoluciones posteriores, a efectos de que por todos se pueda entender que es doctrina reiterada, cumpliendo así con esta cita expresa con el mandato de la Ley contenido en el artículo 239.8 de que el Tribunal Central recoja de forma expresa que se trata de doctrina reiterada sin que se precise que se califique cada resolución con la palabra específica “doctrina”, al igual que tampoco se exigiría al Tribunal Supremo, para entender que estamos ante jurisprudencia que debe seguirse obligatoriamente por la Administración, que en cada sentencia el Alto Tribunal tuviera que especificar expresamente que esa sentencia fija “jurisprudencia”, pues su eficacia vinculante, ya sea criterio reiterado o ya sea solo un pronunciamiento (esto último en los procedimientos o recursos en unificación de criterio en vía administrativa o en vía jurisdiccional con los recursos estimatorios en unificación de doctrina o en los recursos de casación en interés de ley) ya se establece directamente por las normas del ordenamiento jurídico (en nuestro supuesto, por el artículo 239.8 de la Ley General Tributaria).

Cuarto.

Pasando al análisis de la segunda de las cuestiones planteadas, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), dispone en su artículo 10 apartados 1 y 3 que:

“1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

(...)

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 su parte, el artículo 14.1 letra e) del TRLIS prevé que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, entre otras partidas, “los donativos y liberalidades”.

En cuanto a la legislación mercantil, debemos traer a colación las siguientes normas:

- El artículo 130 del antiguo Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que señalaba “La retribución de los Administradores

deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias sólo podrá ser detrída 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 4 por 100, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido”.

- El artículo 66 de la hoy también derogada Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, que disponía que “1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.

2. Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al 10 por 100 de los beneficios repartibles entre los socios.

3. Cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General”.

- La hoy vigente Ley de Sociedades de Capital, cuyo texto refundido es aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que contiene, a los efectos aquí pretendidos, las siguientes disposiciones:

Artículo 217: Remuneración de los administradores.

“1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos”.

Artículo 218: Remuneración mediante participación en beneficios.

“1. En la sociedad de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

2. En la sociedad anónima cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detrída 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 hubieran establecido”.

Artículo 219. Remuneración mediante entrega de acciones.

“1. En la sociedad anónima la retribución consistente en la entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos, y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general.

2. El acuerdo de la junta general expresará, en su caso, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el valor de las acciones que se tome como referencia y el plazo de duración de este sistema de retribución”.

- El artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 julio, del Estatuto del trabajo autónomo, que establece que no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena “Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.”

- Finalmente, la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (BOE de 29 de junio), sobre campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, la cual en su apartado 1 dispone que:

“1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

1ª Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco, por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2ª Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

3ª Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.”

Partiendo de la normativa anterior, la cuestión controvertida ha sido ya resuelta por el Tribunal Supremo. Así, en su sentencia de 26 de septiembre de 2013 (Rec. nº 4808/2011), analizando un supuesto de hecho en el que era ya aplicable la Ley 43/1995, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (norma ésta en la que la regulación en este punto es idéntica a la del TRLIS aplicable al caso que ha dado lugar al criterio controvertido), y en el que el administrador (y socio mayoritario) ejercía las funciones propias de un gerente con un poder general sin limitaciones, ocupándose especialmente del diseño de la estrategia inversora del grupo empresarial, fijando los objetivos, sectores y las ponderaciones de los diferentes activos junto con los empleados, y donde los estatutos de la sociedad de responsabilidad limitada establecían que "el cargo de administrador será gratuito", ha señalado, con cita de sentencias anteriores:

“FUNDAMENTO DE DERECHO PRIMERO.- La sentencia impugnada nos informa de que la controversia se centra en el carácter deducible o no en el Impuesto de Sociedades, de las retribuciones percibidas por D. Cándido, en su calidad de Presidente del Consejo de Administración y Consejero Delegado de la entidad objeto de regularización por Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2001 y que a la sazón giraba con el nombre de LICIDIA, S.L.

(...)

FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO.- Expuestas las posiciones de las partes, debemos sentar como premisa previa que el supuesto que se nos plantea en el presente recurso de casación, relativo a liquidación girada por Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2001, **ha de resolverse conforme a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, la cual no contiene norma específica relativa a la retribución de los administradores.**

Por ello, nuestra respuesta debe partir del artículo 10 de la Ley, en el que tras disponer que la base imponible está determinada por el importe de la renta en el período impositivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, y de señalar que aquella se puede determinar de forma directa o indirecta, según lo establecido en la Ley General Tributaria (apartados 1 y 2), establece, ciertamente (apartado 3 de dicho artículo): "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 citada 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. Cándido 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."

Junto a lo expuesto, que anuncia la estimación del motivo, ha de ponerse de relieve que la sentencia centra el foco de su argumentación en lo que denomina flexibilización de la Ley 43/1995, en relación con su predecesora la Ley 61/1978, en cuanto a la naturaleza necesaria del gasto, pero no obligatorio, sin constituir liberalidad, invocando la Resolución de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009, de la Dirección General de Tributos, con grave error, pues ésta última parte de que los estatutos sociales establezcan el carácter remunerado del cargo (recordemos que en la misma se indica que "las retribuciones de los administradores son gastos realizados para la obtención de ingresos de la entidad, por lo que si los estatutos de la sociedad recogen el carácter remunerado del cargo, tienen la consideración de deducibles, aunque no se cumpla de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.")

Por otra parte, no pone en duda esta Sala la trascendencia y relevancia de las funciones que pueda llevar a cabo el Sr. Candido en la entidad LICIDIA, S.L. (luego, PONTEGADEA INVERSIONES, S.L.), pero ello no impide que dada su condición de administrador y, por prescripción expresa estatutaria, no puede concederse remuneración de servicios prestados, por lo que la otorgada solo puede tener carácter de liberalidad y, en consecuencia, no deducible en el Impuesto de Sociedades.

Y si de la importancia pasamos a la distinción entre funciones, debe señalarse que la jurisprudencia de la Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo (representada por las Sentencias recogidas en el Fundamento de Derecho Decimocuarto de la de fecha 13 de noviembre de 2008), ha entendido que sólo es compatible la relación de carácter laboral especial de alta dirección (gerencia) con la de carácter mercantil del cargo de administrador cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los Estatutos. Y esto se hace más patente cuando el Presidente y administrador de la sociedad posee el 97,16% de las participaciones, lo que, por otra parte, impediría apreciar la nota de "ajeneidad" según la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 20 de noviembre de 2003).

Por último, no puede aceptarse la alegación de la recurrida de duplicidad impositiva a consecuencia de la tributación en IRPF por parte del Sr. Cándido[3], pues al margen de que la misma solamente pudiera plantearse por éste, ocurre que la tributación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas queda al margen de que la cantidad percibida sea o no deducible en el Impuesto de Sociedades, pues en cualquiera de las alternativas el ingreso se ha producido en sede del socio, debiéndose señalar que el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone: "Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas", a lo que ha de añadirse que, tal como consta en los Antecedentes, fue la propia empresa la que practicó la retención correspondiente".

Por último, la posterior Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 (rec. nº 2448/2013), no sólo efectúa un amplio recorrido por la jurisprudencia atinente a la cuestión planteada en sus diversos supuestos, sino que además recoge expresamente como adecuado el criterio establecido por este TEAC en la ya citada resolución de 6 de febrero de 2014, RG 6/2014.

Consecuentemente,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando como criterio los siguientes:

1. Son tres los supuestos en los que la Ley General Tributaria atribuye a los criterios del Tribunal Central fuerza vinculante para toda la Administración tributaria, estatal o autonómica, a saber:

A) Las resoluciones que dicte este Tribunal Central resolviendo los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio regulados en el artículo 242 de la Ley General Tributaria.

B) Las resoluciones que dicte el Tribunal Central resolviendo los novedosos procedimientos de adopción de resoluciones en unificación de criterio a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 229.1. letra d) de la Ley General Tributaria, recientemente modificado por la Ley 34/2015

C) Otra manifestación más de esa labor unificadora legalmente atribuida, y en aras de la seguridad jurídica y de la unicidad de criterio en el ámbito de la Administración, evitando aplicar a los obligados tributarios criterios distintos en función del órgano administrativo con el que se relacionen o incluso del ámbito territorial donde se halle enclavado su domicilio fiscal, es la doctrina reiterada del TEAC, según prevé el actual artículo 239.8 (apartado 7 hasta la reforma de la Ley 34/2015)

En este sentido, y para que exista doctrina reiterada será necesario que existan dos o más resoluciones que apliquen un mismo criterio, resolución o resoluciones anteriores cuya existencia se indicará en la resolución o resoluciones posteriores, a efectos de que por todos se pueda entender que es doctrina reiterada, cumpliendo así con esta cita expresa con el mandato de la Ley contenido en el artículo 239.8 de que el Tribunal Central recoja de forma expresa que se trata de doctrina reiterada.

Las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de los órganos encargados de la revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.

El legislador, con la modificación parcial de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015, reconoce expresamente, en el invocado artículo 229.1, lo que él mismo denomina “la labor unificadora de criterio”, en el ámbito administrativo claro está, del Tribunal Central.

2. Cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las tareas propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, no teniendo la consideración de gasto deducible la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, de no estar prevista en los Estatutos Sociales remuneración del cargo de administrador.

Criterio aplicable a los períodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades a los que no resultare de aplicación, *ratione temporis*, la hoy vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[1] El primero de los recursos que se resuelven al amparo de este procedimiento es la resolución 622/2016 que se aprueba en esta misma Sala y fecha, de 5 de julio de 2016, existiendo a esta fecha otros tres recursos más en tramitación.

[2] Entre otras, además de la resolución 4185/2014, la 5693/2014 y 6331/2013, todas ellas de fecha 10 de septiembre de 2015.

[3] Todas las negritas son nuestras.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.