

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075508

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 19 de septiembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 631/2017

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Imputación temporal. Devengo. Retribución de los administradores.** La entidad dedujo como ajuste negativo al resultado contable del año 2008 las cantidades acordadas en Junta General como distribución del beneficio de ese ejercicio en concepto de participación del Consejo de Administración y de los trabajadores en los beneficios de la empresa, acuerdo adoptado en el año 2009. El devengo de esta retribución se produce en 2009, fecha en que surge la obligación de pago. No se entró a analizar si actuó correctamente al reconocer contablemente la retribución como reparto de beneficios y no haberlo registrado como gasto. Hay que tener en cuenta que los beneficios corresponden a 2008, pero ello no provoca per se la imputación a dicho ejercicio, porque se desconoce en ese momento si va a haber reparto y cuantía.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 1564/1989 (TR Ley SA), arts. 130 y 213.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 47 y 120.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000631 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04177/2017

Demandante: DUSCHOLUX IBERICA SA

Procurador: BLANCA MARÍA GRANDE PESQUERO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

## SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a diecinueve de septiembre de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 631/2017, se tramita a instancia de la entidad DUSCHOLUX IBERICA SA, representada por la Procuradora Doña Blanca María Grande Pesquero, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de junio de 2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 195.000 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 19 de julio de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A LA SALA SUPLICO: Que mediante el presente escrito, se sirva admitirlo y se tenga por formulada demanda y, previos los trámites procesales legalmente establecidos, se dicte Sentencia por la que se anule la Resolución recurrida y se reconozca el derecho a la devolución de la cantidad de 195.000 euros a mi representada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2008, más los intereses legales que se devenguen, con imposición de costas a la Administración demandada."

### Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas."

### Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso ni el trámite de Conclusiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 1 de febrero de 2018; y, finalmente, mediante providencia de 3 de septiembre de 2019 se señaló para votación y fallo el día 12 de septiembre de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

**Cuarto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESUS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad DUSCHOLUX IBERICA SA , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de junio de 2017, desestimatoria del recurso de alzada formulado contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña del 10 de septiembre de 2015, relativa a la reclamación nº NUM000 , promovida contra el Acuerdo denegatorio de una solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Cataluña.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: Con fecha 27 de julio de 2009 se presenta por la recurrente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, con un resultado a ingresar de 788.030,48 euros.

Con fecha de 3 de noviembre de 2009 la interesada presentó una solicitud rectificación de la autoliquidación relativa al 18 de 2008, Modelo 200, ante la Delegación de la AEAT en Barcelona, manifestando, en síntesis, lo siguiente:

Que la Junta General de Accionistas de la Compañía aprobó la distribución del beneficio correspondiente al ejercicio 2008, destinando, aparte de las asignaciones a reservas y dividendos, las cantidades de 250.000 euros a la participación de los trabajadores en los beneficios de la Empresa, y otros 400.000 euros a la participación del Consejo de Administración en los beneficios de la Empresa.

Que los Estatutos de la Compañía, en concreto su artículo 15, establece que los miembros del Consejo de Administración tendrán la retribución que anualmente decida la Junta General.

Que al practicar la autoliquidación, no se tuvieron en cuenta las asignaciones efectuadas por la Junta General de Accionistas a los trabajadores y al Consejo de Administración.

Que de acuerdo con el reiterado criterio de la Dirección General de Tributos, "la retribución de los administradores deberá imputarse fiscalmente al ejercicio del que se deriven los beneficios de la Entidad". Tratándose de beneficios correspondientes al ejercicio 2008 la imputación debió efectuarse en la declaración del ejercicio 2008, mediante la práctica del oportuno ajuste en la liquidación del Impuesto.

De haberse practicado tal ajuste por imputación del gasto al ejercicio en que se devengó, la base imponible se hubiese reducido en 650.000 euros, por lo que se ha producido un ingreso en exceso de 195.000 euros.

Tras la oportuna propuesta, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas en Barcelona dictó, en fecha 6 de abril de 2011, Acuerdo de Resolución de rectificación de autoliquidación, denegando la rectificación pretendida al considerar que el devengo del gasto se produce en el momento en que se acuerda por la Junta General su distribución, esto es, el 30 de junio de 2009, y no en el año en que se obtienen los beneficios, como pretende la interesada.

SEGUNDO: Contra el Acuerdo por el que se deniega la rectificación de la autoliquidación, interpuso la interesada reclamación económico administrativa ante el TEAR de Cataluña, que fue tramitada con el número NUM000 .

El T.E.A.R. resolvió en fecha 10 de septiembre de 2015 acordando desestimar la reclamación. El fallo fue notificado en fecha 2 de diciembre de 2015.

TERCERO: Disconforme el interesado con la anterior Resolución fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 18 de diciembre de 2015, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

De acuerdo con el artículo 19 de la Ley 43/1995, la retribución debe ser imputada fiscalmente al ejercicio en el que se produjo el gasto, es decir, en el ejercicio en que los Administradores prestaron sus servicios.

No se pudo contabilizar el gasto en el grupo 6 a lo largo del ejercicio 2008, porque se desconocía si la Junta General iba a determinar retribución alguna, y, si lo hacía, su cuantía. Por ello, al celebrarse la Junta en 2009 y acordarse la retribución, el importe es cargado en la cuenta 129, representativa del resultado del ejercicio 2008, y, dicho importe es ajustado extracontablemente al resultado contable.

La posibilidad de contabilizar, la retribución de los consejeros, no como gasto sino como distribución del resultado, realizando en la declaración del impuesto un ajuste negativo al resultado contable por ese importe, es admitida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de mayo de 2013 y en Sentencia de 20 de junio de 2013.

CUARTO: En fecha 8 de junio de 2017 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó el recurso de alzada, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

## Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

Primero- Ajuste a la legalidad de la retribución. En ninguna de las instancias se ha discutido el ajuste a la legalidad de la retribución acordada en la Junta de 2009.

El artículo 130 de la (hoy derogada pero vigente en el momento en que tomó el acuerdo) establece que "La retribución de los administradores deberá ser fijada en los Estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo 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 4 por 100, o el tipo más alto que los Estatutos hayan establecido."

Es decir, se exige, para que las participaciones sean deducibles, que

1. La obligatoriedad de la retribución de los administradores esté fijada en los estatutos. En el ejercicio 2008 los estatutos contemplan, en su artículo 15, que "el cargo de consejero tendrá retribución consistente en una cantidad fija que determinará anualmente la Junta General".

2. Que estén cubiertas las dotaciones a reservas legales y estatutarias. No contemplando los estatutos de la compañía la obligación de dotar reservas más allá de las legales, tan solo es exigible la dotación a la reserva legal, que, atendiendo al capital social de 350.000 euros, el importe por el que figura dotada en el balance, 70.000 euros, cubre la exigencia del artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, vigente en el momento del acuerdo.

3. Que se haya reconocido a los accionistas un dividendo de, al menos, un 4%. El dividendo acordado en la propia junta es de 1.000.000 euros, que excede del mínimo legal.

Todos los anteriores requisitos se cumplen, por lo que la retribución es legítima.

La retribución, por tanto, es obligatoria ya que consta en los Estatutos de la Sociedad y se ha adoptado el correspondiente acuerdo societario.

## Segundo.

Deducibilidad fiscal de la retribución. La Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en 2008 establece que "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 el desarrollo de las citadas normas" Está claro que de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Sociedades Anónimas vigente en 2008, la retribución de los administradores tiene la consideración de deducible del resultado contable.

La Jurisprudencia avala también la deducibilidad como gasto de las retribuciones de los administradores (TS 12.011.2008, 15.01.2009 26.11.2013 y 02.01.2014 por todas), al concluir esta última que lo importante "para que tales retribuciones tengan el carácter de deducible no es el criterio de "necesariedad" del gasto, sino 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".

Tercero- Devengo de la retribución.

Cita el art. 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en 2008, referente a la imputación temporal de ingresos y gastos.

Deduca el TEAC que al haberse acordado el importe de la retribución en 2009 es en este ejercicio en el que se devenga el gasto, cuando lo cierto es que el gasto se devenga en el ejercicio 2008, se cuantifica en 2009, y, conocido el importe, se imputa contablemente al ejercicio en que se devengó el gasto, es decir 2008, que es cuando los administradores efectivamente prestan sus servicios a la Sociedad.

Cuarto.

Procedencia de la corrección. La Administración considera que la retribución, cuya legitimidad no discute, no es deducible por cuanto no figura en una cuenta de gasto, sino que se imputa directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades anónimas, vigente en 2008, exige que la retribución de los administradores sea detráida de los beneficios líquidos de la sociedad, que no es otra cosa que el rendimiento del ejercicio recogido en el balance de la sociedad, extremo que es competencia de la Junta de Socios según lo dispuesto en el artículo 213.1 de dicho texto legal.

Y así ha procedido la recurrente al contabilizar la retribución a sus administradores con cargo a la cuenta número 129 del Plan General de Contabilidad, Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Lo único que exige la Ley es el registro contable de las partidas de gastos (lo que se ha cumplido al practicar el correspondiente apunte), no que se requiera una cuenta especial, como exige la Administración, que exige sea una cuenta del Grupo 6.

Atendiendo a lo dispuesto en el Real Decreto legislativo 4/2004, vigente en el ejercicio 2008, tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aquellos gastos contables que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados y siempre que no se trate de gastos no deducibles expresamente indicados en el artículo 14 del TRLIS. Como vemos, se exigen cuatro requisitos fundamentales: contabilización, justificación, imputación y correlación con los ingresos.

En consecuencia, la retribución acordada en 2009 cumple los requisitos exigidos por la ley mercantil, corresponde a la actividad desarrollada por los administradores en 2008, y se procedió a contabilizar la retribución de sus consejeros en la cuenta nº 129 del PGC, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, del ejercicio 2008.

Invoca la STS de 6 de mayo de 2010, RC 3442/2010.

Tercero.

Analizando conjuntamente todos los motivos aducidos por la actora, debemos comenzar por reproducir el Fundamento de Derecho Segundo de la resolución del TEAC en el que se recoge:

"SEGUNDO: En el presente caso, la interesada solicita la rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008, añadiendo un ajuste negativo al resultado contable por importe de 650.000 euros correspondientes al acuerdo de la Junta General de Accionistas de 30 de junio de 2009 de reparto del beneficio contable del ejercicio 2008.

Aporta para justificar dicho ajuste, copia del Acta de la Junta General de Accionistas por el que se aprueban las Cuentas Anuales, destinando 250.000 euros a la participación de los trabajadores en los beneficios de la empresa y 400.000 euros a la participación del Consejo de Administración en los beneficios de la empresa, así como copia del asiento de reparto de los beneficios de 2008, de fecha 31/7/2009, en el que se carga la cuenta de 129 de Resultados del Ejercicio (del año 2008), con abono, a dos cuentas por el que se reconoce la deuda con los trabajadores y con los miembros del Consejo de Administración.

Pues bien, en primer lugar, este Tribunal quiere aclarar que la controversia reside en determinar cuándo se considera que se ha producido el devengo del gasto relativo a las retribuciones de los Consejeros. Si en el ejercicio 2009, que fue cuando se acordó por Acuerdo de la Junta General de Accionistas su distribución, tal y como señala la Administración, o bien en el ejercicio 2008, puesto que los beneficios de la entidad proceden de dicho ejercicio, de conformidad con lo manifestado por la recurrente.

En todo caso considera este Tribunal que no debe entrar a analizar si la entidad actuó correctamente al haber reconocido contablemente la retribución vía reparto de beneficio y deducido fiscalmente vía ajuste extracontable negativo, o si por el contrario, deberla haber contabilizado la retribución como gasto, imputándola a la cuenta de pérdidas y ganancias, puesto que esta cuestión no fue debatida en seno de la Inspección.

Una vez aclarado esto, nos centraremos en la cuestión controvertida, trayendo a colación el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades referente a la imputación temporal de ingresos y gastos, que establece en su apartado primero que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

En su apartado 3 se señala que "los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación, contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores."

Se establece, por tanto, como criterio general de imputación el criterio del devengo, coincidente con las normas contables.

En el presente caso, la distribución de los beneficios se acuerda por Acuerdo de la Junta General de Accionistas de fecha 30 de junio de 2009, efectuándose el asiento contable de reparto en el ejercicio 2009. Por tanto, la obligación de pago surge en dicha fecha, produciéndose en dicha fecha el devengo del gasto.

No podemos aceptar la tesis mantenida por la recurrente de que la retribución de los administradores debe imputarse al ejercicio del que se deriven los beneficios de la entidad, por cuanto, como acertadamente clarifica la Inspección, no deben confundirse el criterio del devengo del gasto con el método de cálculo o motivo por el que se acuerda la retribución.

Así, en el presente caso las retribuciones están basadas en los beneficios obtenidos en el ejercicio 2008, pero ello no determina que deban imputarse en dicho ejercicio, por cuanto no se conoce si efectivamente va a tener lugar dicho reparto ni la cuantía. Es a la fecha de la Junta cuando se determina su distribución y su importe, por lo que a partir de dicho momento nace la obligación de pago, siendo exigible el mismo, con independencia de cuándo tenga finalmente lugar.

En definitiva, debemos confirmar el criterio de la Inspección, considerando que no procede rectificar la autoliquidación."

Pues bien, como dice el Abogado del Estado, este Tribunal quiere aclarar que la controversia reside en determinar cuándo se considera que se ha producido el devengo del gasto relativo a las retribuciones de los Consejeros. Si en el ejercicio 2009, que fue cuando se acordó por Acuerdo de la Junta General de Accionistas su distribución, tal y como señala la Administración, o bien en el ejercicio 2008, puesto que los beneficios de la entidad proceden de dicho ejercicio, de conformidad con lo manifestado por la recurrente.

No se olvide que el TEAC no entra a analizar si la entidad actuó correctamente al haber reconocido contablemente la retribución vía reparto de beneficio y deducido fiscalmente vía ajuste extracontable negativo, o si

por el contrario, debería haber contabilizado la retribución como gasto, imputándola a la cuenta de pérdidas y ganancias, puesto que esta cuestión no fue debatida en seno de la Inspección, sino que la cuestión que analiza y que es la relevante, citando el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, hace referencia a la imputación de ingresos y gastos, para los que conforme al apartado 3 del referido artículo, rige como criterio general el del devengo, coincidiendo con las normas contables y en ese aspecto, la obligación de distribuir los beneficios surge en 2009, produciéndose en dicha fecha el devengo del Impuesto, dado que el asiento contable de reparto se produce en dicho ejercicio.

Téngase en cuenta que los beneficios corresponden a 2008, pero ello no provoca per se la imputación a dicho ejercicio, porque se desconoce en ese momento si va a haber reparto y cuantía.

Cuando se producen esas circunstancias es cuando se produce el Acuerdo de la Junta General de Accionistas de fecha 30 de junio de 2009, momento en el que no solamente nace la obligación de pago sino su exigibilidad.

Procede, en suma, confirmar en todos sus extremos la resolución recurrida y, por ende, desestimar el recurso.

#### **Cuarto.**

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la recurrente, con arreglo al criterio del vencimiento.

### **FALLO**

En atención a lo expuesto

Y EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY,

la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad DUSCHOLUX IBERICA SA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de junio de 2017, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN .-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.