

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ087618

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 21 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 904/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros. La regularización impugnada se basa en la consideración de que las previsiones estatutarias relativas a las retribuciones del consejo de administración incumplen la normativa mercantil en una doble perspectiva, por una parte, al no gozar de la reserva o determinación estatutaria y la certeza exigibles y, por otra, al establecer una distinción entre las retribuciones de los consejeros con funciones ejecutivas y las del resto de los consejeros, lo que determina la no admisión de la deducibilidad del gasto correspondiente. El cargo de administrador es retribuido por expresa previsión de los estatutos sociales, lo que lleva a la Administración tributaria a cuestionar su deducibilidad, no desde la óptica del concepto de liberalidad y/o de la «teoría del vínculo», sino desde la perspectiva del cumplimiento o incumplimiento de la normativa mercantil. La Sala se remite a la STS de 20 de noviembre de 2018, recurso n.º 3621/2015 (NCJ063790) y afirma que «lo relevante es que los estatutos prevén la retribución del administrador, fijan un sistema de retribución del cargo de administrador (una cantidad fija) y prevén la fijación por la junta de la retribución de la remuneración del administrador que desempeñe funciones gerenciales». Cumpliéndose estos requisitos en el supuesto de los estatutos sociales de la recurrente, también hemos de descartar que esa previsión estatutaria y la diferenciación que introduce implique necesariamente la vulneración de la normativa mercantil en el extremo que estamos considerando. En el debate en torno a si la sociedad podría desligarse del pago de esas retribuciones en atención a la eventual ilegalidad de la distinción mencionada, tiene relevancia el hecho de que la recurrente sea una sociedad cotizada, la interpretación finalista de las normas sobre la exigencia de reserva estatutaria del sistema de retribución de los administradores y el denominado «abuso en la formalidad» a que se refiere la STS de 20 de noviembre de 2018. La Inspección y el TEAC no abordan estas cuestiones a pesar de que su esclarecimiento resulta inexcusable pues, sin dar respuesta a las mismas, difícilmente puede estimarse que la argumentación en que se fundamenta la regularización aquí impugnada sea una argumentación completa y acabada. En consecuencia, en la medida en que el sistema de retribución fijado en los estatutos de la sociedad recurrente cumple los requisitos de claridad y precisión en la fijación del sistema de retribución de sus consejeros, no cabe acoger el incumplimiento de la normativa mercantil en que se basa la regularización que niega la deducibilidad del gasto y debe anularse. Por otra parte, el hecho de que ese sistema de retribución fijado en los estatutos sociales distinga entre consejeros con funciones ejecutivas y el resto de consejeros no equivale a afirmar, ni supone necesariamente que las retribuciones pactadas a favor de sus consejeros infrinjan la normativa mercantil. Finalmente, la resolución impugnada y el acuerdo de liquidación de que trae causa no analizan estas cuestiones (posibilidad de la sociedad de desligarse de las retribuciones fijadas a favor de sus consejeros, interpretación finalista del régimen de reserva estatutaria del sistema de retribución de los administradores, «abuso en la formalidad»), lo que determina que su conclusión sobre que las retribuciones fijadas por la sociedad a favor de sus consejeros contravienen la normativa mercantil es una conclusión carente del fundamento exigible, al estar basada en una argumentación que no trata y examina todos los aspectos relevantes de la cuestión.

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/2010 (TRLSC), arts. 217 a 219.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.

PONENTES:

Don Rafael Villafáñez Gallego.

SAN, Contencioso sección 2 del 21 de septiembre de 2022 (ROJ: SAN 4334/2022 - ECLI:ES:AN:2022:4334)

Seleccionar

* Id. CENDOJ: 28079230022022100639

* Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso

* Sede: Madrid

* Sección: 2

* Recurso: 904/2019

* Fecha de Resolución: 21/09/2022

* Procedimiento: Procedimiento ordinario

* Ponente: RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEG

* Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000904 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 17406/2019

Demandante: INTERNATIONAL CONSOLIDATED AIRLINES GROUP, S.A.

Procurador: JOSE LUIS PINTO-MARABOTTO RUIZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEG

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEG

Madrid, a veintiuno de septiembre de dos mil veintidós.

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 904/2019, se tramita a instancia de la entidad International Consolidated Airlines Group, S.A., representada por el Procurador D. José Luis Pinto-Marabotto Ruiz y asistida por el Letrado D. José María Cobos Gómez, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 2284/2018), relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 y cuantía de 1.290.141,32 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 20 de diciembre de 2019 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la actividad administrativa identificada en el encabezamiento.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 30 de junio de 2020.

Tercero.

La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 1 de febrero de 2021.

Cuarto.

Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 14 de septiembre de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló con el resultado que seguidamente se expresará.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 2284/2018).

La resolución impugnada desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por la sociedad recurrente contra el acuerdo de liquidación dictado por la Administración tributaria en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

La única cuestión litigiosa que se suscita en el presente recurso es la relativa a la deducibilidad del gasto derivado de la remuneración de los miembros del consejo de administración de la sociedad recurrente.

Antecedentes de interés

Segundo.

Para la decisión del presente recurso resulta de interés dejar constancia de los siguientes antecedentes:

1. El 22 de diciembre de 2015 se notificó a la sociedad recurrente la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación, entre otros conceptos, al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2014.

2. El 8 de septiembre de 2017 le fue incoada a la sociedad recurrente acta de disconformidad A02 con número de referencia NUM000 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al período 2011, de la que resultaba una propuesta de liquidación provisional con un importe a ingresar de 2.140.746,77 euros.

3. En el Acta se regularizaban diversos conceptos y uno de ellos era el relativo a la deducibilidad del gasto contabilizado en relación a las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos de la sociedad recurrente.

4. Formuladas las correspondientes alegaciones por el contribuyente, el 21 de marzo de 2018 se le notificó el acuerdo de liquidación A23 n.º NUM000, derivado del acta de disconformidad anteriormente referido, dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en que se practicaba liquidación definitiva por el concepto Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2011, resultando un importe total a ingresar de 1.610.854,64 euros.

5. Disconforme con el acuerdo anterior, la sociedad recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimada por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Sobre la deducibilidad del gasto derivado de la remuneración de los miembros del consejo de administración de la sociedad recurrente

Tercero.

Sintéticamente expresado, el fundamento en que descansa la regularización administrativa que aquí se impugna se cifra en la consideración de que las previsiones estatutarias de la sociedad recurrente relativas a las retribuciones del consejo de administración incumplen la normativa mercantil en una doble perspectiva, por una

parte, al no gozar de la reserva o determinación estatutaria y la certeza exigibles y, por otra, al establecer una distinción entre las retribuciones de los consejeros con funciones ejecutivas y las del resto de los consejeros. Incumplimiento de la normativa mercantil que, a su vez, determina la no admisión de la deducibilidad del gasto correspondiente.

Para contextualizar el debate conviene recordar que el marco normativo de obligada referencia viene determinado por los arts. 217 a 219 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC), que, en la redacción aplicable *ratione temporis* y en lo que aquí interesa, disponían lo siguiente:

"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.

...

2. En la sociedad anónima cuando la retribución 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 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".

Interpretando lo qué deba entenderse por " sistema de retribución", la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo ha concretado los parámetros que permiten su delimitación en la práctica.

Así, por ejemplo, en la sentencia de 9 de abril de 2015 (ROJ: STS 2061/2015, FJ 3) se afirma, por una parte, lo siguiente:

"Por sistema de retribución puede entenderse el conjunto de reglas encaminadas a determinar la retribución. La LSC concede un amplio margen de libertad para fijar en los estatutos el sistema de retribución. A pesar de expresarse la norma reglamentaria en singular, nada se opone para que el sistema revista una cierta complejidad o sistemas mixtos como así lo ha señalado esta Sala, entre otras sentencias, la más reciente, la STS 411/2013, de 25 de junio , siguiendo las SSTS 893/2011, de 19 de diciembre , 25/2012 de 10 de febrero y 441/2007, de 24 de abril , fijando como doctrina según la cual "[s]e deja a los redactores de los estatutos una amplia libertad en la elección del sistema (cantidad fija a pagar al principio o al final de la relación, sueldo, dietas de asistencia, participación en ganancias, combinación de esos sistemas...). Y como sostiene la STS 1147/2007, de 21 de octubre , debe atenerse al interés de los accionistas en no verse sorprendidos por cláusulas de indemnización pactadas por los consejeros, actuando en nombre de la sociedad, con motivo de su cese" , pues, como señala la STS 441/2007, de 24 de abril , su finalidad es "proteger a los accionistas de la posibilidad de que los administradores la cambien (la retribución) por propia decisión" .

Y, por otra parte, se declara que " ciertamente la Ley exige que, además de la constancia retributiva de los administradores en los estatutos, el sistema de remuneración sea claro y preciso".

Estas exigencias obedecen, como la misma sentencia recuerda a una serie de finalidades muy caracterizadas, a saber:

"Tal exigencia, que opera también como tutela para los administradores, tiene por finalidad principal, como señala la STS 893/2012, de 19 de diciembre de 2011 , potenciar la máxima información a los accionistas, presentes y futuros, a fin de facilitar el control de la actuación de aquéllos, dada la contraposición entre los intereses particulares de los mismos en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en aminorar los gastos y los de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles".

Para finalizar la cita de esta sentencia, resulta de interés destacar el criterio hermenéutico que sirve de fundamento a la decisión del recurso en relación a la mayor o menor claridad y precisión que, en la fijación del sistema de retribución, resulta exigible a los estatutos sociales.

Así, en la referida sentencia, el Tribunal Supremo analiza una cláusula estatutaria en virtud de la cual la retribución de los administradores se fijaba en los siguientes términos: "[e]l órgano de administración será retribuido, consistiendo la retribución en una cuantía fija de dinero, en concreto de servicios prestados determinada anualmente por la junta general de accionistas".

Pues bien, la interpretación del Tribunal Supremo de esta disposición estatutaria y de su adecuación a la normativa mercantil es que "por un lado, no deja lugar a dudas de que se fija un sistema de retribución, "una cantidad fija de dinero", y por otro, un procedimiento para su determinación, "por acuerdo de la junta general fijado anualmente". Es verdad que el precepto estatutario podía haber sido más concreto, completando la determinación de la cuantía con unos criterios generales que sirvieran de base para su fijación, no tanto en interés de los accionistas sino en interés de los propios administradores", concluyendo en consecuencia la Sala Primera que "por tanto, el sistema retributivo denunciado en la impugnación de acuerdos sociales a que se contrae el presente recurso ni puede ser tildado de impreciso y vago, ni de equívoco o poco claro".

Para concluir este breve repaso a los criterios orientadores sobre la normativa de aplicación que resultan de la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo conviene insistir en que, en numerosas resoluciones, se ha declarado que sistema de retribución no equivale necesariamente a la concreción de una cuantía determinada en los estatutos.

Así lo declara, entre otras, la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (ROJ: STS 494/2018, FJ 3): "sin que fuera necesaria la concreción de una cuantía determinada".

Pues bien, expuesto lo anterior, resulta procedente consignar las normas estatutarias de la sociedad recurrente relativas a la retribución del órgano de administración, en concreto las contenidas en el art. 37 de los estatutos sociales:

"Artículo 37. Retribución.

1. El cargo de Consejero es retribuido.

2. La retribución de los Consejeros en su condición de tal consistirá en una asignación fija anual a periódica, y en una retribución variable en especie.

3. La remuneración, global y anual, para todo el Consejo de Administración y por los conceptos anteriores, será la cantidad que a tal efecto determine la Junta General (que permanecerá vigente hasta tanto ésta no acuerde su modificación), si bien el Consejo de Administración podrá reducir este importe en los ejercicios en que lo estime conveniente. Correspondrá al propio Consejo de Administración la distribución del importe citado entre los administradores en la forma, momento y proporción que libremente determine, pudiendo existir retribuciones diferentes en función de (i) las características concurrentes en cada Consejero o categoría de Consejeros, (ii) las funciones y responsabilidades atribuidas dentro del Consejo y sus Comisiones y (iii) las restricciones previstas en los presentes estatutos sociales o en el Reglamento del Consejo de Administración en relación con el cobro de retribución por el cargo de Consejero en otra u otras sociedades del Grupo, correspondiendo igualmente al Consejo la determinación de la periodicidad y forma de pago de la asignación.

Los Consejeros no podrán ser retribuidos más de una vez por el desempeño de tal cargo si pertenecen al Consejo de Administración de otra u otras sociedades del Grupo.

4. Sin perjuicio de las retribuciones anteriormente mencionadas, la retribución de los Consejeros ejecutivos también podrá consistir en la entrega de acciones, o de derechos de opción sobre las mismas o en cantidades referenciadas al valor de las acciones. La aplicación de esta modalidad de retribución requerirá el acuerdo de la Junta General, expresando, en su caso, el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan.

5. Adicionalmente, los administradores tendrán derecho al abono o reembolso de los gastos razonables en que éstos hubieran incurrido adecuadamente como consecuencia de su asistencia a reuniones y demás tareas relacionadas directamente con el desempeño de su cargo de administrador, tales como los de desplazamiento, alojamiento, manutención y cualquier otro en que pudiera incurrir.

6. Con independencia de las retribuciones previstas en los subapartados precedentes, derivadas de la pertenencia al Consejo de Administración, los Consejeros que desempeñen funciones ejecutivas, sea cual fuere la naturaleza de su relación con la Sociedad, tendrán derecho a percibir las remuneraciones, laborales o profesionales, fijas o variables, dinerarias o en especie, que, por acuerdo del Consejo de Administración, procedan por el desempeño de dichas funciones, incluyendo la participación en los sistemas de incentivos que, en su caso, se establezcan con carácter general para la alta dirección de la Sociedad que podrán comprender entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o retribuciones referenciadas al valor de las acciones, en todo caso con sujeción a los requisitos que se establezcan en la legislación vigente en cada momento, y la participación en los

sistemas de previsión y seguro oportunos. En caso de cese en dichas funciones podrán tener derecho, en los términos y condiciones que apruebe el Consejo de Administración, a una compensación económica adecuada.

Las retribuciones que correspondan por los conceptos señalados y los demás términos y condiciones de la relación se incorporarán al oportuno contrato, que deberá ser aprobado por el Consejo de Administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El Consejero afectada deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación.

7. La Sociedad podrá, adicionalmente, contratar un seguro de responsabilidad civil para cualquier consejero o antiguo consejero de la Sociedad o de cualquier sociedad vinculada en las condiciones usuales y razonables teniendo en cuenta las circunstancias de la propia Sociedad.

La Sociedad reembolsará a los administradores los gastos que hayan realizado e indemnizará a cualquier consejero o antiguo consejero de la Sociedad o de cualquier sociedad vinculada de los perjuicios que hayan experimentado a consecuencia o con ocasión del desempeño de las funciones propias de su cargo, incluidos los que se deriven de procedimientos penales, administrativos o civiles entabladas en su contra, excepción hecha de los gastos y perjuicios que traigan causa del incumplimiento por los administradores de sus deberes legales frente a la Sociedad. Ningún consejero o antiguo consejero de la Sociedad o de una sociedad vinculada será responsable ante la Sociedad o los accionistas por los beneficios facilitados en virtud de este artículo y la percepción de dichos beneficios no incapacitará a dicha persona para ser o llegar a ser consejero de la Sociedad.

8. A los Consejeros, una vez hayan cesado, se les aplicará el régimen de derechos que apruebe la Junta General (en su caso, como parte de la política de remuneraciones de los Consejeros) en relación con los billetes de avión de las compañías aéreas filiales o participadas de la Sociedad y con las que la Sociedad (o su compañías aéreas filiales o participadas) mantenga acuerdos sobre esta materia".

Expuesto el marco de la controversia, sus términos concretos se contraen a que, en primer lugar, a juicio de la Inspección y del Tribunal Económico-Administrativo Central, el sistema de retribución previsto en los estatutos de la sociedad recurrente no cumple adecuadamente con el requisito de certeza exigido por el Tribunal Supremo puesto que no determina el concreto sistema retributivo de los consejeros (así, por ejemplo, se desconoce qué tipo de retribuciones en especie percibirán, se desconoce si los consejeros ejecutivos percibirán o no retribuciones basadas en acciones o derechos de opción sobre las mismas o en cantidades referenciadas al valor de las acciones y, aunque se establece que la remuneración global y anual para todo el consejo de administración, no consta que la junta general la haya llegado a fijar).

Y, en segundo lugar, a que esa misma indefinición afecta a todos los consejeros, desempeñen o no funciones ejecutivas toda vez que esta distinción carece de soporte normativo que la avale. Por el contrario, la tesis de la sociedad recurrente es que sus estatutos sociales concretan un sistema retributivo por cuanto su art. 37 establece un conjunto de reglas encaminadas a determinar la retribución de los consejeros, que no es necesario en su caso el establecimiento de un participación en beneficios de los administradores al no estar prevista tal forma de retribución para los consejeros de la sociedad y que establecimiento de un quantum de la remuneración (o de los criterios que permitan determinar perfectamente su cuantía sin margen alguno de discrecionalidad) no es una exigencia derivada de la normativa mercantil de aplicación.

Y en cuanto a la distinción entre consejeros con funciones ejecutivas y los demás consejeros, a efectos retributivos, señala que la misma resulta justificada por el mayor desempeño que realizan los primeros en comparación con los segundos, ya que, además de asistir a las reuniones del consejo y sus comisiones, los consejeros ejecutivos realizan una labor diaria de dirección en la sociedad en ejercicio, precisamente, de su condición definitoria y distintiva de los meros consejeros en su condición de tales.

Situados en este contexto, la primera cuestión que debe ser contestada es la relativa al cumplimiento por los estatutos sociales de la recurrente del requisito relativo a la fijación de un sistema de retribución con certeza o, en palabras de la Sala Primera del Tribunal Supremo, con claridad y precisión.

A juicio de la Sala la respuesta debe ser afirmativa.

Y ello en la medida en que, bajo la premisa esencial de que en los estatutos se fija el carácter retribuido del cargo de consejero, se establece un conjunto de reglas encaminadas a determinar esa retribución.

No debe olvidarse, por otra parte, que la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo ha insistido en el "amplio margen de libertad para fijar en los estatutos el sistema de retribución".

A tenor de lo expuesto, considera la Sala que el art. 37 de los estatutos de la sociedad recurrente delimitan un "sistema de retribución" que se ajusta a las exigencias normativas y jurisprudenciales de aplicación en el ámbito mercantil.

En efecto, guiándonos por el criterio expresado en la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2015 (ROJ: STS 2061/2015, FJ 3), que antes hemos citado, también aquí encontramos que los estatutos establecen un conjunto de normas encaminadas a concretar y determinar el sistema de retribución de sus administradores.

Sin ánimo exhaustivo y remitiéndonos por razones de economía expositiva a la explicación del sistema que se ofrece en las pp. 18 y siguientes de la demanda, el referido sistema distingue entre las remuneraciones de los consejeros en su condición de tales -principalmente y sin ánimo exhaustivo, "consistirá en una asignación fija anual

a periódica, y en una retribución variable en especie" conforme a lo dispuesto en el art. 37.2 de los estatutos sociales- y las que perciben los consejeros que desempeñan, además de las anteriores, funciones ejecutivas -principalmente y sin ánimo exhaustivo de nuevo, " tendrán derecho a percibir las remuneraciones, laborales o profesionales, fijas o variables, dinerarias o en especie, que, ..., procedan por el desempeño de dichas funciones, incluyendo la participación en los sistemas de incentivos que, en su caso, se establezcan con carácter general para la alta dirección de la Sociedad que podrán comprender entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o retribuciones referenciadas al valor de las acciones, en todo caso con sujeción a los requisitos que se establezcan en la legislación vigente en cada momento, y la participación en los sistemas de previsión y seguro oportunos", conforme a lo dispuesto en el art. 37.6 de los referidos estatutos-.

También se fija un concreto procedimiento para su determinación, sea el acuerdo de la junta general al que se refiere el art.37.2 de los estatutos sociales, sea el acuerdo del consejo de administración contemplado en el art. 37.6 de los mismos.

A partir de lo expresado, considera la Sala que no resultan atendibles las razones expresadas en la resolución impugnada, con base en lo expresado al efecto en el acuerdo de liquidación, para negar la claridad y precisión del sistema de retribución anterior.

Que no se concrete en los estatutos el tipo de retribuciones en especie que percibirán los consejeros o si los consejeros ejecutivos percibirán o no retribuciones basadas en acciones o derechos de opción sobre la mismas o en cantidades referenciadas al valor de las acciones o que no se establezcan indicadores o parámetros de referencia son, en todo caso, circunstancias que no enervan la conclusión expuesta.

Se trata de circunstancias que ciertamente podrían haberse determinado con mayor especificidad en los estatutos sociales pero ello no significa que su ausencia comporte negar a los mismos el hecho de haber fijado un sistema de retribución acorde a las exigencias del art. 217 del TRLSC, según la interpretación de esta norma que se ha ido conformando por la jurisprudencia.

En este sentido se pronuncia precisamente la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2015 (ROJ: STS 2061/2015, FJ 3), al afirmar que la norma estatutaria enjuiciada en el recurso de casación es suficientemente clara y precisa y consignar al mismo tiempo que la misma podría haber sido más concreta, obsérvese que no tanto en interés de los accionistas como de los administradores: " es verdad que el precepto estatutario podía haber sido más concreto, completando la determinación de la cuantía con unos criterios generales que sirvieran de base para su fijación, no tanto en interés de los accionistas sino en interés de los propios administradores".

En definitiva, lo que en el fondo está cuestionando la Administración tributaria es el grado de densidad que debe tener la norma estatutaria para superar el test de certeza, claridad y precisión.

Y en el marco de la interpretación jurisprudencial que hemos indicado debe concluirse, primero, que se cumple el requisito de la reserva o determinación estatutaria del sistema de retribución de los administradores, segundo, que se cumple con la claridad y precisión exigibles y, tercero, que no se opone a lo anterior la posibilidad de que los estatutos sociales hubieran abordado la ordenación expresa de otros extremos de ese sistema de retribución.

Digamos, finalmente, que tampoco resulta procedente la objeción planteada por la Administración en relación a la falta de constancia de los acuerdos de la junta general a que se refiere el art. 37 de los estatutos sociales.

Aparte de que se trataría más propiamente de un problema atinente a un momento aplicativo y no tanto referido a la reserva o determinación estatutaria de un sistema de retribución de los administradores que cumpla las exigencias de claridad y precisión que se han examinado, lo cierto es que tales acuerdos además existe, tal y como se comprueba con la lectura de los documentos unidos a la demanda como anexo I y anexo II, aceptando la Sala las explicaciones que sobre los mismos se ofrecen por la sociedad recurrente en las pp. 26 y siguientes de la demanda.

Aclarado lo anterior la segunda cuestión consiste en determinar si la distinción que establecen los estatutos sociales de la recurrente entre la retribución de los consejeros según tengan atribuidas o no funciones ejecutivas provoca que las retribuciones correspondientes incumplan la normativa mercantil.

Para centrar convenientemente el debate hemos de señalar que, aparte de otras notas que singularizan el presente recurso como, por ejemplo, que estemos discutiendo esta cuestión en el ámbito de una sociedad cotizada (tal y como destaca la demanda, por ejemplo, en sus pp. 51 y siguientes), uno de los aspectos fundamentales de la presente controversia es que los estatutos de la sociedad recurrente han previsto, en ejercicio de ese amplio margen de libertad a que antes nos referíamos, que el cargo de consejero sea retribuido.

Esta última nota determina que el debate que se sustancia en el presente recurso en torno a la consideración de la retribución de los administradores de la sociedad recurrente como gasto deducible o no deducible no gire en sentido estricto en torno a la denominada " teoría del vínculo" o el concepto de liberalidad recogido en el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como a buen seguro sucedería si los estatutos sociales previeran el carácter gratuito del cargo de administrador.

Debate que sigue abierto y pendiente de definitiva clarificación por el Tribunal Supremo, pudiendo citar al efecto los tres recientes Autos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en que se admite la existencia de interés casacional a fin de dirimir el problema interpretativo implicado en el mismo: Autos de 29 de junio de 2022 (ROJ: ATS 10114/2022), de 6 de julio de 2022 (ROJ: ATS 10557/2022) y de 13 de julio de 2022 (ROJ: ATS 11385/2022).

A este debate ha venido también a contribuir, en cierta medida, la jurisprudencia comunitaria, pudiendo destacar en tal sentido la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de mayo de 2022 (HJ y Ministerstvo práce a sociálních včí, asunto C-101/21), en la que, a efectos de la Directiva 2008/94/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario, viene a diluirse la separación entre las categorías de trabajador asalariado y miembro del órgano estatutario de una sociedad mercantil, rechazándose la interpretación jurisprudencial que excluía a quienes ostentaban dicha doble condición de las garantías previstas por la citada Directiva.

En el presente caso, como se ha señalado, el cargo de administrador es retribuido por expresa previsión de los estatutos sociales, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 217 del TRLSC, lo que lleva a la Administración tributaria a cuestionar su deducibilidad, no desde la óptica del concepto de liberalidad y/o de la "teoría del vínculo", sino desde la perspectiva del cumplimiento o incumplimiento de la normativa mercantil.

Así las cosas, hemos de acotar la pregunta a la que ha de darse respuesta para decidir el presente motivo de impugnación en la siguiente forma: ¿en el contexto anterior, la distinción de los estatutos sociales, a efectos del sistema de retribución de los administradores, entre consejeros ejecutivos y no ejecutivos supone en sí misma que las retribuciones pactadas a favor de los mismos incumplan la normativa mercantil?

Nuevamente hemos de acudir a la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo y, en concreto y en el conjunto de las sentencias referidas a la conformidad a Derecho de las previsiones sobre retribuciones de los administradores y de los acuerdos sociales sobre las mismas, a la doctrina contenida en la sentencia de 20 de noviembre de 2018 (ROJ: STS 3949/2018, FJ 3), que se expresa en los siguientes términos a propósito de unos estatutos sociales en los que se recoge precisamente esa distinta consideración de los consejeros según desempeñen o no funciones ejecutivas:

"1.- En los estatutos sociales se establecía el carácter retribuido del cargo de administrador social. En ellos se hacía una distinción entre la retribución que recibiría el administrador por desempeñar tal cargo y la que recibiría si, además, prestase servicios como gerente, entre otros conceptos.

Con independencia del acierto que pueda tener esta distinción y la previsión de la "total independencia" entre la función de administrador único y la de gerente, lo relevante es que los estatutos prevén la retribución del administrador, fijan un sistema de retribución del cargo de administrador (una cantidad fija) y prevén la fijación por la junta de la retribución de la remuneración del administrador que desempeñe funciones gerenciales".

Más adelante insiste la sentencia en que, a pesar de que el acuerdo social enjuiciado se base en una diferenciación no admitida por la jurisprudencia, esta cuestión no condiciona la decisión del recurso:

"Es cierto que el acuerdo social, siguiendo una opinión doctrinal que no ha sido aceptada por la jurisprudencia de este tribunal, ni antes ni después de la reforma operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, distingue entre la retribución del administrador como tal y la retribución de las funciones de gestión y dirección ordinaria de la empresa que constituye el objeto social de la sociedad que pueda desempeñar el administrador, como si estas últimas no fueran propias del cargo de administrador. Pero, en todo caso, la conclusión es que, dado que el demandante era un administrador social que desempeñaba el cargo de gerente de la empresa, el acuerdo de la junta de socios que fijaba una indemnización por cese para el administrador en tanto que gerente estaba fijando una retribución para el administrador social".

Por tanto, sea o no procedente la distinción entre consejeros con funciones ejecutivas y el resto de consejeros a efecto de su respectiva retribución, se trata de una cuestión que no resulta relevante para enjuiciar la legalidad de la concreta retribución del administrador controvertida en los autos (y, en definitiva, la obligación de su pago por la sociedad) pues, en palabras del Tribunal Supremo, " lo relevante es que los estatutos prevén la retribución del administrador, fijan un sistema de retribución del cargo de administrador (una cantidad fija) y prevén la fijación por la junta de la retribución de la remuneración del administrador que desempeñe funciones gerenciales".

Por tanto, cumpliéndose estos mismos requisitos en el supuesto de los estatutos sociales de la recurrente, también hemos de descartar que esa previsión estatutaria y la diferenciación que introduce implique necesariamente la vulneración de la normativa mercantil en el extremo que estamos considerando.

Se abriría en este punto un debate en torno a si la sociedad podría desligarse del pago de esas retribuciones en atención a la eventual ilegalidad de la distinción mencionada.

Debate en el que tendrían relevancia el hecho de que la recurrente sea una sociedad cotizada (como ya se avanzó), la interpretación finalista de las normas sobre la exigencia de reserva estatutaria del sistema de retribución de los administradores y el denominado "abuso en la formalidad" a que se refiere la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo (por todas, la citada sentencia de 20 de noviembre de 2018 -ROJ: STS 3949/2018, FJ 3-).

La Inspección de los tributos y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central no abordan estas cuestiones a pesar de que su esclarecimiento resulta inexcusable pues, sin dar respuesta a las mismas, difícilmente

puede estimarse que la argumentación en que se fundamenta la regularización aquí impugnada sea una argumentación completa y acabada.

En consecuencia, en la medida en que el sistema de retribución fijado en los estatutos de la sociedad recurrente cumple los requisitos de claridad y precisión en la fijación del sistema de retribución de sus consejeros, no cabe acoger el incumplimiento de la normativa mercantil en que se basa la regularización aquí enjuiciada.

Por otra parte, el hecho de que ese sistema de retribución fijado en los estatutos sociales distinga entre consejeros con funciones ejecutivas y el resto de consejeros no equivale a afirmar, no supone necesariamente que las retribuciones pactadas a favor de sus consejeros infrinjan la normativa mercantil.

Finalmente, la resolución impugnada y el acuerdo de liquidación de que trae causa no analizan las cuestiones a que se ha hecho alusión (posibilidad de la sociedad de desligarse de las retribuciones fijadas a favor de sus consejeros, interpretación finalista del régimen de reserva estatutaria del sistema de retribución de los administradores, "abuso en la formalidad"), lo que determina que su conclusión sobre que las retribuciones fijadas por la sociedad a favor de sus consejeros contravienen la normativa mercantil es una conclusión carente del fundamento exigible, al estar basada en una argumentación que no trata y examina todos los aspectos relevantes de la cuestión.

El motivo se estima, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

Cuarto.

En atención a lo expuesto, se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por International Consolidated Airlines Group, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 2284/2018).

Procede por ello anular la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Sin que sea necesario por lo expuesto abordar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes, ya que su estimación o desestimación no alteraría el resultado expresado.

Costas

Quinto.

Se imponen a la Administración demandada las costas causadas en esta instancia al haber visto rechazadas todas sus pretensiones y no apreciar la existencia de serias dudas de hecho ni de derecho (art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de International Consolidated Airlines Group, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 2284/2018) y, en consecuencia:

PRIMERO. Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

SEGUNDO. Se imponen a la Administración demandada las costas causadas en esta instancia.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEGOS 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,

CEF.- Fiscal Impuestos

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.