

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088743

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 1 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3940/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Liberalidades/gastos necesarios.

La determinación del resultado contable se constituye en el elemento clave sobre el que gravita el IS, pero, no es infrecuente que en el tráfico mercantil se produzcan errores contables que deben ser subsanados. El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades, relativas a un ejercicio. Se trata, en definitiva, de la cuota líquida que recoge el modelo del Impuesto sobre sociedades, mientras que el concepto de impuesto diferido surge de la diferente valoración entre el criterio contable y fiscal siempre que ello tenga una incidencia en la carga fiscal futura. El concepto de impuesto diferido es una herramienta con la que contabilizar y, por tanto, compensar con el futuro y el pasado, pero haciéndolo en el presente. Este concepto fue introducido por la Norma Internacional de Contabilidad n.º 12 (NIC12). No existe jurisprudencia sobre la contabilización en la Cuenta 474 relativa a «Activos por impuesto diferido» que son definidos como activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios. En esta cuenta figurará el importe íntegro de los activos por impuesto diferido correspondiente a los impuestos sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los pasivos por impuesto diferido, ni aun dentro de un mismo ejercicio. Figurará en el activo no corriente del balance. Tampoco existe jurisprudencia sobre la Cuenta 630 relativa al «Impuesto sobre beneficios» que contabiliza el importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, o a causa de una combinación de negocios. Y, por tanto, tampoco existe jurisprudencia en relación con la problemática relativa a si los créditos fiscales surgidos a favor del contribuyente de los activos por impuestos diferidos contabilizados en la Cuenta 474 «Activo por impuesto diferido» se cancelan y hacen efectivos contra sus obligaciones fiscales recogidas en la Cuenta 630 «Impuesto sobre beneficios», lo que determina que el importe del crédito fiscal por el activo por impuesto diferido quede compensado, reducido o saldado, en su caso contra su obligación fiscal. La evolución de la concepción de gasto deducible que ha experimentado nuestra jurisprudencia [Vid., SSTs de 30 de marzo de 2021, recurso n.º 3454/2019 (NFJ081566) y de 6 de julio de 2022, recurso n.º 6278/2020 (NFJ087068)] y el continuo planteamiento sobre cuestiones que guardan una evidente similitud con la que subyace en este recurso, hace necesario discernir en qué casos pueden ser deducibles los gastos correspondientes a las retribuciones de los miembros del consejo de administración de una empresa y si el incumplimiento de la normativa mercantil, de producirse, permite colegir que tales gastos son donativos o liberalidades en el sentido del art. 14.1 e) TRLIS. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en precisar si, en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del IS, -por aplicación de la Norma de Registro y Valoración 13.ª del PGC-, el anterior hecho obliga a anticipar el efecto impositivo que ello supone, que no es otro que una menor cuantía a pagar del IS derivado de ese gasto, y, en consecuencia, obliga a registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado. En el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa la Sala deberá aclarar si, en los supuestos de errores contables los créditos fiscales surgidos a favor del contribuyente de los activos por impuestos diferidos de la Cuenta 474 «Activo por impuesto diferido» se cancelan y hacen efectivos contra sus obligaciones fiscales recogidas en la Cuenta 630 «Impuesto sobre beneficios», lo que determina que el importe del crédito fiscal por el activo por impuesto diferido quede compensado, reducido o saldado, en su caso contra su obligación fiscal. Por otro lado se deberá determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad. [Vid., SAN de 17 de febrero de 2022, recurso n.º 686/2018 (NFJ085708) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14.1 e) y 19.3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 184.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 01/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3940/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: CBFDP

Nota:

R. CASACION núm.: 3940/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D. Fernando Román García
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 1 de febrero de 2023.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en nombre y representación de la Entidad Euromadi Ibérica S.A. y el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado prepararon sendos recursos de casación contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 686/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de mayo de 2018, por la que se estimó en parte la reclamación económico-administrativa núm. 7117/2016 deducida contra la liquidación practicada el 8 de noviembre de 2016 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013.

2. Escrito de preparación de EUROMADI IBÉRICA, S.A.

2.1. En el escrito preparando el recurso de casación EUROMADI IBÉRICA, S.A. tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 10.3, 14.1.b) y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, indicando, de forma expresa, que se corresponden con los actuales artículos 10.3, 11.3 y 15.b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"], en relación con las Normas de Registro y Valoración 13ª y 22ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE 20 de noviembre de 2007).

2.2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y, subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

2.3. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

2.3. Por todo lo expuesto, reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que fije doctrina sobre el alcance e interpretación de la deducibilidad fiscal y registro de operativa contable cuando un gasto proviene de un ejercicio anterior, en aplicación de las NRV 13ª y 22ª del PGC, así como de los artículos 10.3, 14.1.b) y 19.3 del TRLIS.

3. Escrito de preparación del Abogado del Estado.

3.1. En el escrito preparando el recurso de casación el Abogado del Estado tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE 11 marzo 2004, núm. 61; rect. BOE 25 marzo 2004, núm. 73) ["TRLIS"].

3.2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y, subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

3.3. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b), c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"].

3.4. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de mayo de 2022, habiendo comparecido el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en nombre y representación de la Entidad Euromadi Ibérica S.A. y el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado -como partes recurrentes y recurridas-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. Escrito de EUROMADI IBÉRICA, S.A.

1.1. El escrito de preparación fue preparado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil EUROMADI IBÉRICA, S.A. se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

1.2. En el escrito se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

1.3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada aplica normas en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

2. Escrito del Abogado del Estado.

2.1. El escrito de preparación fue preparado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2.2. En el escrito se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

2.3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], (iii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º. Acuerdo de Liquidación.

El 8 de noviembre de 2016 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dictó acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013.

En dicho acuerdo se indicó en relación con el tercero de los ajustes que proponía llevar a cabo en el acta, relativo a las "Retribuciones satisfechas en 2010 en concepto de "Errores contables"", que:

"Y si observamos los asientos que antes hemos reproducido, constataremos que la entidad, el 29/11/2010, realizó un cargo en la cuenta <117000 - Reservas voluntarias> de 1.886.792,45 €, anudado a ese ajuste extracontable negativo incorporado a su declaración del I. s/ Soc. de 2010, de 2.695.417,79 €.

Por consiguiente, el importe registrado en la cuenta de Reservas (1.886.792,45 €) ha sido inferior, en 808.625,34 €, al del ajuste extracontable negativo incorporado a la autoliquidación (2.695.417,79 €); por lo que será aquél, y no el declarado por la entidad, el importe del ajuste extracontable negativo que se admita en el presente acto de liquidación.

De ahí que proceda incrementar de la base imponible declarada en 2010 por EUROMADI -y con ello, la del Grupo-, en esos 808.625,34 €".

2º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación EUROMADI IBÉRICA, S.A. interpuso reclamación económico-administrativa núm. 7117/2016 ante el Tribunal Económico- Administrativo Central.

El 10 de mayo de 2018 el Tribunal Regional dictó resolución por la que estimó parcialmente la reclamación.

En el Fundamento de Derecho Cuarto da respuesta a la alegación relativa al ajuste extracontable negativo efectuado en la declaración del IS en el ejercicio 2010 en los siguientes términos:

"CUARTO: La siguiente cuestión planteada es la relativa al ajuste extracontable negativo efectuado en la declaración del IS en el ejercicio 2010 por errores contables.

En la declaración del IS del ejercicio 2010 (modelo 200) Euromadi efectúa un ajuste extracontable negativo de 2.695.417,79 euros en concepto de "errores contables (artículo 19.3 LIS)".

En el apartado 3 g) de las memorias individuales (página 17) del ejercicio 2010 se señala que "durante el ejercicio actual se han corregido omisiones producidas durante los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 de provisiones (a pagar a largo plazo) por retribuciones de carácter variable al personal".

Además, el representante de la entidad, en diligencia nº 1, manifestó al respecto lo siguiente:

"En el ejercicio 2010 se realiza un apunte contra reservas de un gasto no contabilizado en ejercicios anteriores que se considera deducible por aplicación del art. 19.3. Este gasto corresponde a un incentivo, acordado en el ejercicio 2006 y con cumplimiento de objetivos en 2009. El importe fijado inicialmente para el incentivo era de 2.000.000 euros que se estimaba en un bruto de 2.905.615,89 euros. Finalmente, el importe bruto definitivo y contabilizado en 2010 ascendió a 2.695.417,79 euros (2.000.000 euros netos), importe que figura contabilizado como corrección de errores.

Como documentación justificativa del incentivo se adjuntó la siguiente:

a) Acuerdo del consejo de administración de 16 de noviembre de 2006, en el punto CUARTO del orden del día aprueba el incentivo a devengar desde esa fecha hasta un máximo del 31 de diciembre de 2010, sujeto al cumplimiento de unos objetivos.

b) Acuerdo del consejo de administración de 11 de junio de 2009, en el punto TERCERO del orden del día, se verifica que a 31 de mayo de 2009 se han cumplido los objetivos y/o condiciones previstas en el acuerdo de incentivo, y por consiguiente se acuerda su liquidación. Contrato incentivo.

c) La junta general ordinaria celebrada el 16 de junio de 2009, en su punto SEXTO, se aprueba y ratifica el incentivo aprobado por el consejo de administración el 11 de junio de 2009"

En relación con la cuenta 140000 "Provisión por retribuciones", cuyo mayor y asientos que recogen la contabilización del incentivo constan en el expediente, la inspección ha constatado lo siguiente:

- Se trata de una provisión que nace y se extingue en 2010.

-El importe cargado en la cuenta de "reservas voluntarias" ascendió a 1.886.792,45 euros y a la de "activo por impuesto diferido" 808.625, 34 euros.

-La provisión se desdotó con abono a la cuenta de "remuneraciones pendientes de pago" y "Hacienda Pública acreedora IRPF".

La inspección considera que únicamente tiene carácter fiscalmente deducible el importe efectivamente registrado en la cuenta de reservas voluntarias por importe de 1.886.792,45 euros y, por tanto, no admite la deducibilidad de los 808.625, 34 euros que la entidad registró en la cuenta de Activos por impuestos diferidos. Todo ello en base a lo dispuesto en el artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS).

La entidad alega que actuó correctamente al registrar el importe de la retribución que se satisfizo al empleado en una cuenta de reservas en el ejercicio 2010 puesto que así lo exige la normativa vigente en materia contable cuando se trata de errores contables y que al mismo tiempo reconoció el activo por impuesto diferido ya que se trataba de un gasto fiscalmente deducible obteniendo un crédito impositivo de 808.625,34 euros, crédito que, contabilizado en la cuenta 474002 "Activo por impuesto diferido", canceló contra una cuenta de pérdidas y ganancias.

[...]

Consta en el expediente que la entidad por error no contabilizó el gasto correspondiente a una retribución que ascendió a 2.695.417,79 euros (retribución variable o bonus con un empleado de la Compañía) en el ejercicio en que se devengó (2009) sino en el ejercicio 2010. Advertido el error registró el gasto directamente contra patrimonio neto y, más concretamente, en una cuenta de reservas voluntarias. Al mismo tiempo, al tratarse de un gasto fiscalmente deducible, registró un crédito impositivo por importe de 808.625,34 euros (30% sobre la totalidad del gasto) que registró en la cuenta 47402 "Activo por impuesto diferido".

No se cuestiona la deducibilidad del gasto ni el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 19.3 ("... 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").

En este caso, se ha contabilizado un gasto en una cuenta de reservas por lo que no va a figurar en el resultado contable, desde el que se parte para el cálculo de la base imponible. Al tener carácter deducible hay que hacer ajustes extracontables; el ajuste, en este caso, tendrá signo negativo y se considera diferencia permanente no teniendo incidencia en los ejercicios siguientes.

Las anotaciones contables efectuadas por la entidad son las siguientes:

El 29-11-2010 la entidad efectúa el siguiente asiento:

1.886.792,45 (117000) Reservas voluntarias	
808.625,34 (474002) Activo por impuesto diferido	
a Provisión retribuciones (140000) 2.695.417,79	
-----x-----	

El 30-11-2010 efectúa el siguiente asiento

2.695.417,79 (140000) Provisión retribuciones	
a Remun. pendiente pago (465000) 2.000.000	
a HP acr. IRPF (475100) 695.417,79 euros	
-----x-----	

La cuenta de remuneraciones pendientes se canceló contra la cuenta 5722021 "Banco Sabadell",

Y la cuenta 474002 "activo por impuesto diferido" tal y como dice la reclamante se canceló contra la cuenta 630000 "Impuesto sobre beneficios". Según documentación contable que obra en el expediente (consta aportada en la diligencia nº 1), y que este Tribunal ha comprobado, al cierre del ejercicio 2010, en el asiento de contabilización del gasto por impuesto sobre sociedades, Euromadi canceló la cuenta 474002 "Activo por impuesto diferido" por importe de 808.625,34 euros contra la cuenta 630000 "Impuesto sobre beneficios"; consta efectuado un cargo en la cuenta 630000 y un abono en la cuenta 474002 por importe de 808.625,34 euros. Además, en el debe y en el haber de la cuenta 474002 consta una anotación por importe de 808.625,34 euros.

La cuenta 630000 "Impuesto sobre beneficios" (gasto contable por el IS), cuyo importe es de 372.733,01 euros, se cancela contra la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por tanto, aunque la inspección consideró solo fiscalmente deducible el importe cargado en la cuenta de reservas voluntarias, esto es, 1.886.792,45 euros, lo cierto es que, al haberse cancelado la cuenta de 474002 "activo por impuesto diferido" contra una cuenta de gasto, cuenta que, a su vez, se cancela contra la cuenta de pérdidas y ganancias, en realidad se ha admitido la deducibilidad del cien por cien del gasto tal y como la reclamante solicita, por lo que no procede ninguna modificación al respecto".

3º. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

EUROMADI IBÉRICA, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 686/2018 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

La ratio decidendi de la sentencia sobre la consideración como gasto deducible de las retribuciones del Director General se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

"[...] 11. Si esto es así, los pagos efectuados al Directivo administrador son meras liberalidades, o son gastos deducibles, por ser imprescindibles para la obtención de los ingresos?. En el contrato de alta dirección se pactó que el Sr. Juan Carlos (Director General) percibiría una retribución bruta anual de 398.970. €, que se haría efectiva en doce mensualidades y tres pagas extraordinarias. Además, se previó la posibilidad de retribución variable, y el incremento anual de su retribución que debería ser equivalente al promedio de aumento de salario del resto de la plantilla de la empresa. Dichas retribuciones (fija y variable, en su caso), compensará todos los servicios prestados por el Director General a favor de la CIA, sin perjuicio de abonarle otros conceptos como gastos profesionales, beneficios sociales, etc.

Dichas cláusulas contractuales no se incorporaron a los estatutos sociales de la CIA, cuyo artículo 32 regula las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración, estableciendo que consistirá en una cantidad fija anual y global de 336.030.€; la repartición entre sus miembros de dicho importe será acordada por el propio órgano de administración atendiendo a la dedicación, labor y trabajo que cada uno de ellos lleve a cabo en la preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del propio Consejo de Administración.

12. De esa previsión resultaría que siendo 7 o 9 los miembros del Consejo de Administración, la suma total de sus retribuciones no podrá superar la de 336.030.€, y el Sr. Juan Carlos, miembro del mismo, y, además, Director General, que no sólo realizaba (esto se ha acreditado) las funciones de preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del Consejo, -funciones propias e inherentes al cargo de miembro del Consejo-, percibiría una suma alícuota semejante a los restantes consejeros que no realizasen ninguna otra función ejecutiva, lo que está alejado de la realidad.

13. En fin, no está de más traer a colación el criterio fijado en resolución del TEAC, de 5/7/2016 (RG 6112/2015; recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT), según la cual es posible realizar otras funciones de las propias de la relación mercantil (así debe entenderse, sensu contrario, de lo expresado en esta resolución: "...cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las 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").

Por lo que, en cada caso, se tratará de una cuestión de prueba, y en este caso se ha probado que el Sr. Juan Carlos realizaba esa dualidad de funciones, las correspondientes a su condición de miembro del Consejo de Administración (preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del propio Consejo de Administración), y aquellas otras en su condición de Director General, que no eran susceptibles de ser realizadas individualmente como miembro del referido Consejo, aunque tales funciones fueran ejecutivas, realizándose bajo la dependencia e instrucciones del órgano de Administración, o quien tenía delegadas estas funciones.

Se estima, y se anula esta regularización, considerándose las retribuciones en cuestión un gasto deducible y no una liberalidad."

El Fundamento de Derecho Cuarto señala en relación con la deducción del gasto del ajuste extracontable negativo del 2010 por el concepto de errores contables, por aplicación del artículo 19.3 TRLIS de 2004 que:

"Pero lo cierto es que la razón de la liquidación ha sido mantenida por el TEAC, y ha de serlo por nosotros, porque no se ha acreditado que la contabilización en la cuenta de reservas voluntarias abarcara a la suma que ahora se pretende corregir por la demanda, que, por ende, ha de ser desestimada.

Y aunque la expresión del TEAC parecería conducir a la afirmación de que la pretensión de minorar la base imponible en la suma de 808.625,34€ carece de sentido porque ya lo ha conseguido la demandante ("en realidad se ha admitido la deducibilidad del 100% del gasto, tal y como la reclamante solicita"), lo cierto es que esta afirmación se desprende del artículo 10 TRLIS y del concepto del resultado contable, del que parte la fijación de la base imponible, y tampoco lo ha rebatido la demanda."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. Marco jurídico.

1. Escrito de preparación de EUROMADI IBÉRICA, S.A.

1.1. La mercantil recurrente plantea la interpretación del artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que define el "Concepto y determinación de la base imponible" de la siguiente manera:

"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".

1.2. Además, deberá tenerse en consideración el artículo 14 TRLIS relativo a los "Gastos no deducibles" que dispone que: "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...]"

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización".

1.3. Por último, el artículo 19 TRLIS sobre la "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos" señala que:

"3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

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".

1.4. También deberá procederse a la exégesis de la Norma de Registro y Valoración 13ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad que dispone en relación con "Impuestos sobre beneficios" que:

"Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

1. Activos y pasivos por impuesto corriente

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio. En estos casos, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

2. Activos y pasivos por impuesto diferido

2.1. Diferencias temporarias

Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;

- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y

- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

2.2. Pasivos por impuesto diferido

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.

b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

2.3. Activos por impuesto diferido

De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

a) Por las diferencias temporarias deducibles;

b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;

c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria -en especial la modificación de los tipos de gravamen- y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados".

1.5. Asimismo, será preciso interpretar la Norma de Registro y Valoración 22.^a que en relación con los "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" reza como sigue:

"Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas".

2. Escrito de preparación del Abogado del Estado.

2.1. A estos efectos, el abogado del Estado plantea la interpretación del artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que establece lo siguiente:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos."

2.2. Aunque la citada norma fue derogada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 noviembre 2014) ["LIS"], su artículo 15 viene a reproducir el precepto objeto de controversia, si bien incorpora una excepción en su último párrafo: "Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad."

Esta adenda, sin embargo, como advierte el recurrente, no es óbice para que la cuestión que subyace en este recurso sea susceptible de seguir planteándose en situaciones futuras habida cuenta de los requisitos que la normativa vigente establece para la fijación de estas retribuciones.

2.3. Merecen ser transcritos también en este punto, por su relevancia en la resolución del asunto, los artículos 130 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre ["TRLSA"] y 217 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital ["TRLSC"], preceptos que regulan la retribución de los administradores.

Dispone el citado artículo 130 TRLSA lo siguiente:

"La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

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 de accionistas. Dicho acuerdo 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."

Por su parte, el artículo 217.1 TRLSC, en su versión primigenia, de aplicación al caso, establece lo que a continuación se reproduce: "1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución."

Cuarto. *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1.1. Precisar si, en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del IS, -por aplicación de la Norma de Registro y Valoración 13ª del PGC-, el anterior hecho obliga a anticipar el efecto impositivo que ello supone, que no es otro que una menor cuantía a pagar del IS derivado de ese gasto, y, en consecuencia, obliga a registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado.

1.2. En el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa aclarar si, en los supuestos de errores contables los créditos fiscales surgidos a favor del contribuyente de los activos por impuestos diferidos de la cuenta 474 "Activo por impuesto diferido" se cancelan y hacen efectivos contra sus obligaciones fiscales recogidas en la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios", lo que determina que el importe del crédito fiscal por el activo por impuesto diferido quede compensado, reducido o saldado, en su caso contra su obligación fiscal.

1.3. Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

Quinto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Escrito de preparación de EUROMADI IBÉRICA, S.A.

La primera y segunda cuestión, -planteadas por EUROMADI IBÉRICA, S.A.-, presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades será el importe de la renta obtenida en el período impositivo por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando la ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación

de los preceptos establecidos en la ley del impuesto, 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.

La determinación del resultado contable se constituye en el elemento clave sobre el que gravita el Impuesto sobre Sociedades, pero, no es infrecuente que en el tráfico mercantil se produzcan errores contables que deben ser subsanados.

Así, avanzando en la exposición del interés casacional debemos indicar que el impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades, relativas a un ejercicio. Se trata, en definitiva, de la cuota líquida que recoge el modelo del Impuesto sobre sociedades, mientras que el concepto de impuesto diferido surge de la diferente valoración entre el criterio contable y fiscal siempre que ello tenga una incidencia en la carga fiscal futura. El concepto de impuesto diferido es una herramienta con la que contabilizar y, por tanto, compensar con el futuro y el pasado, pero haciéndolo en el presente. Este concepto fue introducido por la Norma Internacional de Contabilidad nº 12 (NIC12).

En efecto, no existe jurisprudencia sobre la contabilización en la cuenta 474 relativa a "Activos por impuesto diferido" que son definidos como activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios. En esta cuenta figurará el importe íntegro de los activos por impuesto diferido correspondiente a los impuestos sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los pasivos por impuesto diferido, ni aun dentro de un mismo ejercicio. Figurará en el activo no corriente del balance.

Tampoco existe jurisprudencia sobre la cuenta 630 relativa al "Impuesto sobre beneficios" que contabiliza el importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, o a causa de una combinación de negocios.

Y, por tanto, tampoco existe jurisprudencia en relación con la problemática relativa a si los créditos fiscales surgidos a favor del contribuyente de los activos por impuestos diferidos contabilizados en la cuenta 474 "Activo por impuesto diferido" se cancelan y hacen efectivos contra sus obligaciones fiscales recogidas en la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios", lo que determina que el importe del crédito fiscal por el activo por impuesto diferido quede compensado, reducido o saldado, en su caso contra su obligación fiscal.

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva como criterio orientador y pacificador de la situación controvertida.

2. Escrito de preparación del Abogado del Estado.

2.1. La tercera cuestión, -planteada por el Abogado del Estado-, presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque esta cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos Tribunales Superiores de Justicia [artículo 88.2.a) LJCA], la sentencia impugnada fija una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], y, además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2.2. Así, respecto a la primera cuestión que plantea este recurso de casación, debemos precisar que si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid . auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS :2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS :2017:2189A)].

En efecto, esta Sección no desconoce la existencia de una serie de pronunciamientos en los que se reconoce la improcedencia de la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. En sentencias de 5 de febrero de 2015, recursos de casación 2795/2013 (ECLI:ES:TS:2015:337) y 2448/2013 (ECLI:ES:TS:2015:487), y de 28 de octubre de 2015, recurso de casación 2547/2013 (ECLI:ES:TS:2015:4499), con cita de la sentencia de 30 de octubre de 2013, recurso de casación para la unificación de doctrina 131/2012, (ECLI:ES:TS:2013:5524), se concluye que, al igual que es obligado calificar de liberalidad no deducible la retribución reconocida al administrador cuando los Estatutos de la sociedad establezcan el carácter gratuito del cargo, procede aplicar el mismo criterio al supuesto de concesión de retribución por encima del límite fijado en aquellos. Sin embargo, no es baladí el hecho de que la citada jurisprudencia se dictara en relación con normativa anterior a la que resulta de aplicación en el supuesto que se sitúa en el origen de esta litis y que, como se verá a continuación, asistimos a una evolución de los criterios de esta Sala en el ámbito de las deducciones en el impuesto sobre sociedades. Todo ello hace conveniente interrogarse nuevamente sobre la cuestión que

subyace en este recurso, a fin de sentar un criterio unívoco en un asunto con una palpable proyección de generalidad.

2.3. En relación con lo anteriormente señalado, ha de tenerse en cuenta que la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo ha dictado la sentencia de 30 de marzo de 2021 (RCA/3454/2019; ES:TS:2021:1233) que da respuesta a la cuestión planteada por la Sección de Admisión en auto de 28 de octubre de 2019, consistente en determinar si la interpretación del artículo 14.1.e) TRLIS permite entender que cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad, que no resulta por tanto deducible; o si, a los efectos de excluir legalmente la deducibilidad de los gastos no correlacionados con los ingresos ha de ser entendida en un sentido más amplio -no limitada a la mencionada letra e) del artículo 14.1 TRLIS- de manera que la exigencia de aquella correlación, directa e inmediata, sea condición precisa para la deducibilidad de cualquier gasto, como sostiene la Administración tributaria, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado como un donativo o una liberalidad, gratuita por tanto.

La sentencia responde a la antedicha cuestión interpretando el citado artículo en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; siendo, sin embargo, deducibles aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que, no comprendidas expresamente en esta enumeración, respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes, en el escenario de una operación de suscripción de un préstamo generador de una carga financiera, con el que se financia la compra de participaciones sociales propias en porcentaje del 40% del capital social y que amortiza mediante una reducción del capital con devolución de las aportaciones a los socios, no a su valor contable.

2.4. En fechas recientes, se han dictado por esta Sala la sentencia de 6 de julio de 2022 (RCA/6278/2020 ECLI:ES:TS:2022:3077) en la que se ha declarado que los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, cuando observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

2.5. La evolución de la concepción de gasto deducible que ha experimentado nuestra jurisprudencia y el continuo planteamiento sobre cuestiones que guardan una evidente similitud con la que subyace en este recurso, lo que demuestra la potencial afectación a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) de la LJCA], hace necesario discernir en qué casos pueden ser deducibles los gastos correspondientes a las retribuciones de los miembros del consejo de administración de una empresa y si el incumplimiento de la normativa mercantil, de producirse, permite colegir que tales gastos son donativos o liberalidades en el sentido del artículo 14.1.e) TRLIS.

Sexto. Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1. Los artículos 10.3, 14.1.b) y e) y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, indicando, de forma expresa, que se corresponden con los actuales artículos 10.3, 11.3 y 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

2.2. Las Normas de Registro y Valoración 13ª y 22ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo. Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación núm. 3940/2022, preparado por el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en nombre y representación de la Entidad Euromadi Ibérica S.A, y el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso- administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 686/2018.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1.1. Precisar si, en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del IS, -por aplicación de la Norma de Registro y Valoración 13ª del PGC-, el anterior hecho obliga a anticipar el efecto impositivo que ello supone, que no es otro que una menor cuantía a pagar del IS derivado de ese gasto, y, en consecuencia, obliga a registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado.

1.2. En el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa aclarar si, en los supuestos de errores contables los créditos fiscales surgidos a favor del contribuyente de los activos por impuestos diferidos de la cuenta 474 "Activo por impuesto diferido" se cancelan y hacen efectivos contra sus obligaciones fiscales recogidas en la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios", lo que determina que el importe del crédito fiscal por el activo por impuesto diferido quede compensado, reducido o saldado, en su caso contra su obligación fiscal.

1.3. Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 10.3, 14.1.b) y e) y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, indicando, de forma expresa, que se corresponden con los actuales artículos 10.3, 11.3 y 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

3.2. Las Normas de Registro y Valoración 13ª y 22ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.