

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090451

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 20 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso

Rec. n.º 6925/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones de los administradores. Valoración de operaciones vinculadas. Préstamo participativo intragrupo. Método del precio libre comparable. Comparable interno. El acuerdo de liquidación regularizó las siguientes partidas: Gastos de personal deducidos por la retribución del administrador respecto a los que la Inspección, basándose en que el art. 22 de los estatutos de la sociedad recogía de manera expresa la gratuidad del cargo de administrador, el tratamiento que debía darse a los importes que se le satisficieron en los ejercicios objeto de comprobación debía de ser el de una liberalidad, no deducible. Por otro lado, respecto a los gastos financieros deducidos del préstamo participativo al 9,5%. Al respecto la Inspección entendió que se debía rebajar el tipo de interés del préstamo intragrupo al que se acordaba entre partes independientes (4,7%), en consonancia con la política del grupo. Contra el acuerdo de liquidación interpuso reclamación económico-administrativa y posteriormente el recurso contencioso-administrativo que se tramitó ante la AN, que resolvió que la calificación e inescindibilidad de las funciones del socio administrador determina que no sea posible apreciar doble relación -la orgánica mercantil y la laboral- debiendo prevalecer la mercantil, y por tanto no cabe su deducibilidad. Por otro lado entendió la AN que aunque el préstamo del pool bancario goce de garantías adicionales mientras que el concedido por los socios de la recurrente constituya un crédito de exigibilidad subordinada no se suscitan dudas de que en el primero no se apliquen las condiciones de mercado, máxime cuando la recurrente no aporte otros comparables válidos, pues el ofrecido, como hemos dicho, no lo es y el tipo de interés utilizado para la regularización (4,5%) no es manifiestamente improcedente como dice la recurrente, pudiendo contrastarse la información que el banco de España publica periódicamente sobre los tipos de interés. La cuestión que presenta interés casacional consiste en 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 las mismas 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. Por otro lado, el Tribunal deberá también precisar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto salarial que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible o si, por el contrario, dicha correlación excluye tal calificación en todo caso. También deberá aclarar si; la fijación de un tipo de interés de mercado para concretar los intereses devengados a computar como gasto deducible para una entidad deudora puede ser valorado en los términos del art.16 TRLIS mediante el comparable interno elegido (tipo de interés efectivo de crédito otorgado a la entidad por un pool bancario independiente de entre 4,5% y 4,7 %, eligiendo el tipo superior de dicho banda de tipos), y, si dicho comparable interno cumple con las exigencias de motivación mínimas y se corresponde a una operación interna con suficientes rasgos de comparabilidad a la que se pretendía valorar por la Administración. Aunque estas cuestiones no son totalmente nuevas, el TS deberá reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia o, incluso, corregirla. [Vid., SAN de 22 de junio de 2022, recurso n.º 387/2019 (NFJ087071) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 16.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15.

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

RDLeg 1/2010 (TRLSC); art. 217.

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: 20/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6925/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6925/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

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 20 de julio de 2023.

HECHOS

Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. ENGIE CARTAGENA, S.L. representada por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, y asistida del letrado don Miguel Muñoz Pérez, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 387/2019, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 2018 por la que, a su vez, se desestimó la reclamación económica-administrativa núm. NUM000 interpuesta contra la liquidación practicada el 29 de julio de 2016 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, de la que resulta una deuda total a ingresar por importe de 692.677,58 €.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El artículo 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 (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"] que establece la no deducibilidad fiscal de los donativos y liberalidades, en relación con la doctrina jurisprudencial de la teoría del vínculo, según la cual la relación mercantil absorbe a la laboral.

2.2. El artículo 16, apartados 1.1º, 3 y 4.1º. a), del TRLIS en relación con la valoración de las operaciones vinculadas, así como las personas o entidades que legalmente se califican como vinculadas y el método de valoración del precio libre comparable.

2.3. El artículo 9.3 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].

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

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

5. 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 20 de septiembre de 2022, habiendo comparecido ENGIE CARTAGENA, S.L. representada por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, y asistida del letrado don Miguel Muñoz Pérez, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

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

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil

ENGIE CARTAGENA, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación 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 se 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)].

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) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (iii) aplica una norma 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.

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.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 15 de julio de 2015 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general de la situación tributaria de la entidad ENGIE CARTAGENA, SL, con NIF: B96766928, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013.

2º.- Incoación acta de disconformidad.

El 9 de junio de 2016, la inspección de los tributos incoó a la interesada acta de disconformidad A02- NUM001 por el concepto y período indicados.

3º.- Acuerdo de Liquidación.

Presentadas alegaciones por la interesada, la jefa de la oficina técnica dictó el 29 de julio de 2016 acuerdo practicando liquidación definitiva de la que resultaba una deuda a ingresar por importe total de 692.677,58 euros, de los que 595.501,68 euros correspondían a la cuota y 97.175,90 euros correspondían a intereses de demora.

Dicho acuerdo fue notificado el 4 de agosto de 2016.

El acuerdo de liquidación regularizó las siguientes partidas:

(i) Gastos de personal deducidos por la retribución del administrador.

En los ejercicios objeto de comprobación el obligado tributario declaró un resultado contable que incluía, como gastos, los siguientes importes: 280.120,00 € en 2010, 235.302,00 € en 2011 y 27.618,00 € en 2012 correspondientes a las retribuciones recibidas por Don Tomás.

Los estatutos sociales de la entidad en su artículo 22 establecían que el cargo de administrador era gratuito.

La inspección consideró que, dado que el artículo 22 de los estatutos de la sociedad recogían de manera expresa la gratuidad del cargo de administrador, el tratamiento que debía darse a los importes que se le satisficieron en los ejercicios objeto de comprobación debía de ser el de una liberalidad, no deducible en virtud del artículo 14.1.e) del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(ii) Gastos financieros deducidos del préstamo participativo al 9,5%.

En el impuesto de sociedades del ejercicio 2010 se declaró una deuda con empresas del grupo a corto plazo por 5,4 millones de euros, que, según la memoria, corresponde al saldo pendiente de un préstamo participativo concedido por los socios en 2003, en proporción estricta a su porcentaje de participación.

La cancelación se produjo el 22 de julio de 2012 por importe de 5.996.070€, incluyendo los intereses devengados en 2012 que ascendían a 329.124 €.

Los gastos financieros deducidos por el obligado tributario por este concepto en los ejercicios en comprobación, tal como figuraban en la casilla 306 del modelo 200 del impuesto de sociedades, fueron los siguientes:

Ejercicio 2010	Ejercicio 2011	Ejercicio 2012	Ejercicio 2013	TOTAL
490.126 €	537.747 €	329.124 €	0€	1.356.997 €

El importe de los intereses es el resultado de aplicar el tipo fijo del 9,5% al importe del saldo pendiente.

El apartado 4 del contrato de préstamo participativo, de 7 de agosto de 2003, establecía la siguiente cláusula referente al tipo de interés;

"4.3 Todo Préstamo conllevará un interés a un tipo anual equivalente al 20% del Excedente de Flujo de Efectivo (si lo hubiere) de conformidad con un tipo mínimo anual del 9,5% (en lo sucesivo, el "Tipo Mínimo") del importe del principal pendiente y con un tipo máximo anual adicional del 12% (en lo sucesivo, el "Tipo Máximo") del importe del principal pendiente. Los intereses respecto del Tipo Mínimo se devengarán basándose en un año de 360 días naturales. El cálculo del Tipo Máximo también se efectuará sobre un devengo basado en un año de 360 días naturales. Todo interés resultará pagadero cada seis meses de conformidad con la cláusula 4.3".

Según se desprendía de la cláusula del tipo de interés, la cantidad a satisfacer sería el 20% del excedente de flujo de efectivo con un mínimo y un máximo; el 9,5% debe actuar como un mínimo, mientras que el 12% debería actuar como máximo. Sin embargo, GDF aplicó siempre el tipo del 9,5, tal como consta en las memorias.

Los actuarios, mediante correo de 18 de mayo de 2016, trasladaron al obligado estos cálculos, solicitando que concretara cómo interpretaba la entidad la cláusula del tipo de interés, y qué criterio había aplicado en consecuencia. En la diligencia nº 6, la inspección recogió la aportación de la nota explicativa que presentaban los representantes de la sociedad. En ella se decía que los parámetros se basaban en las definiciones incluidas en el Project Finance Agreement (PFA) y el Equity Contribution Agreement, que ya fueron aportados en la inspección anterior.

El Documento de Precios de Transferencia aportado para cada ejercicio en comprobación, en su apartado 7.3 "Intereses devengados de los préstamos participativos", señala que en virtud del Project Facility Agreement el 80% de la financiación para construir la planta industrial sería aportada por los Bancos prestamistas, y el 20% a través de capital y préstamos participativos de los socios. El 1 de enero de 2009 se amortizan 38,9 millones del Préstamo Participativo, quedando vivos 4,9 millones de euros. Se dice que "estos préstamos con entidades vinculadas devengan un interés del 9,5%, pagadero cada seis meses, parte de los cuales son capitalizados. En cuanto a la metodología de fijación de precios, es importante mencionar que los términos y condiciones convenidos en los préstamos participativos con AES Pacfiimburi y GDFI son las mismas que las acordadas con MHI (tercero)".

Por otro lado, el documento de precios de transferencia Masterfile correspondiente a la matriz GDF Suez Francia, aportado en inglés en el punto 10 de la diligencia nº 4, señala en su apartado 4.10 "Intragroup Financing" que la financiación aplicará condiciones de mercado considerando sus características ("the Group central financial vehicles reflect the market conditions applicable at the time indebtedness arose considering its characteristics").

Por lo que la inspección concluyó que el contrato de préstamo participativo del obligado tributario cumplía solo nominalmente las condiciones establecidas por el artículo 20 del Real Decreto Legislativo 7/1996, ya que establecía, en cualquiera de las traducciones aportadas, una horquilla entre un tipo mínimo y uno máximo. Pero remarcaba que ese cumplimiento era solo nominal porque el tipo de interés que se había ido aplicando, en cada uno de los ejercicios en que había estado vigente el préstamo, había sido el tipo fijo del 9,5%, con independencia de las condiciones que se estableciesen en el contrato aportado, con la traducción aportada por la empresa del clausulado tal y como señalaba la Inspección.

Por ello, la inspección entendió que, en realidad, la fórmula de financiación que tenía el sujeto pasivo era un préstamo ordinario otorgado por la sociedad matriz a su filial, por lo que se debía aplicar, a la hora de su valoración, el precio (tipo de interés) que en condiciones de libre competencia hubiesen acordado partes independientes, de conformidad con el artículo 16 del TRLIS.

Además, en esta misma línea, el Masterfile de precios de transferencia de GDF Suez Francia, aportado a la inspección, dice que en la financiación intragrupo se aplican condiciones de mercado.

En este sentido, la sociedad era prestataria de un crédito concedido por un pool bancario, cubierto por un contrato de swap sobre el tipo de interés. El tipo efectivo del pool bancario queda entre el 4,5% y 4,7% según cita la Memoria 2010.

La inspección eligió el tipo superior de la banda por ser menos gravoso para la sociedad (4,7%).

En consecuencia, la Inspección entendió que se debía rebajar el tipo de interés del préstamo intragrupo al que se acordaba entre partes independientes (4,7%), en consonancia con la política del grupo manifestada en el Masterfile.

4º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación ENGIE CARTAGENA, S.L. interpuso reclamación económico-administrativa núm. NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

El 4 de diciembre de 2018 el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

5º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

ENGIE CARTAGENA, S.L. representada por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, y asistida del letrado de don Miguel Muñoz Pérez interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el núm. NUM000 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La ratio decidendi de la sentencia de 22 de junio de 2022 sobre la deducibilidad de las retribuciones del administrador se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

"Don Tomás fue nombrado por la Junta del Conejo de Administración miembro del Consejo y consejero delegado atribuyéndole todas las facultades legal y estatutariamente delegables, de manera que las pueda ejercer de manera solidaria. Puesto que el artículo 22 de los Estatutos de la sociedad ENGIE CARTAGENA SL, protocolizados en escritura otorgada ante el notario del Ilustre Colegio de Valencia don Fernando Pérez Narbón el 2 de junio de 1998, número 1792, prevé expresamente la gratuidad del cargo de administrador, a juicio de la Inspección, en aplicación de la teoría del vínculo, según la cual la relación mercantil absorbe a la laboral, el tratamiento que debe darse a los importes de 280.120, 235.302 y 27.618 € que se satisficieron a don Tomás, en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, objeto de comprobación, han de considerarse liberalidades y no gastos deducibles en aplicación del artículo 14.1. e) TRLIS. Aparte del nombramiento el señor Tomás tenía suscrito en fecha 17 de mayo de 2007 un contrato de trabajo por tiempo indefinido con la recurrente para prestar servicios como Director General de la compañía.

[...]

Se dice en el acuerdo de liquidación que toda la gestión diaria de la sociedad la realiza don Tomás y en sus funciones diarias resulta casi imposible distinguir cuándo actúa como Director General y cuándo como Administrador-Consejero Delegado, ya que es simple y llanamente el máximo responsable de la sociedad que sólo responde ante los socios. A ello añade que don Tomás figura de facto como firmante de actos típicos de la administración de la sociedad notoriamente relevantes, y se hace referencia detallada a las menciones relativas a Administradores y Alta dirección en las memorias de los ejercicios 2010, 2011 y 2013.

Así las cosas, examinado el clausulado del contrato de trabajo por tiempo indefinido suscrito con don Tomás el 17 de mayo de 2007 y registrado en el INEM para prestar servicios como Director General de la compañía y aunque, en realidad, no se corresponde con del modelo del contrato de alta dirección, y admitiendo que para las decisiones más trascendentales debe contar, con el consentimiento escrito de la mayoría de los accionistas (cfr. documento "Corporate Governance Guidelines"), su relación debe considerarse de alta dirección y sus funciones de Director General inescindibles de las de Consejero Delegado.

[...]

Los datos relativos al pago mensual de las nóminas, su contabilización, las retenciones a cuenta del IRPF (modelos 111 y 190) que se practica y el régimen de cotización a la Seguridad Social, en que se ampara la recurrente para defender su idea, no son elementos suficientes para diferenciar las funciones desarrolladas como consejero delegado y como trabajador en régimen de una relación laboral ordinaria (que es la regla frente a la relación de alta dirección), con objetos distintos, que pudieran compatibilizarse y sucede también que don Tomás es el único empleado de la entidad demandante.

[...]

Se reconoce, pues, en las memorias que se trataría de un trabajador de alta dirección y a la verdad, con los datos disponibles, no importa repetirlo, no es posible diferenciar cuándo don Tomás actúa como Director General y cuándo como Administrador-Consejero Delegado, y no pasa inadvertida su firma como Administrador General de la entidad de un importantísimo contrato de Liquidación celebrado el 18 de junio de 2009 entre AES ENERGÍA CARTAGENA SIR.L. (Sociedad Unipersonal) Y MITSUBISHI CORPORATION, MC POWER PROJECTMANAGEMENT S.L., INITEC ENERGÍA S.A. La consecuencia de la calificación e inescindibilidad de las funciones determina que no sea posible apreciar doble relación -la orgánica mercantil y la laboral- debiendo prevalecer la mercantil, y ello determina la desestimación del argumento examinado".

La ratio decidendi de la sentencia en relación con la deducibilidad al 9,5 % de los intereses derivados de un préstamo suscrito con los socios de la recurrente se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

"[...] No hace falta recordar que al tratarse de una operación vinculada se hace precisa su valoración a precio de mercado y lo que discute la recurrente es el comparable utilizado por la Inspección para concretar el "tipo de mercado".

El comparable empleado por la Administración es el préstamo concedido a la recurrente por un grupo de entidades bancarias para financiar la misma inversión objeto del préstamo concedido por sus socios: la construcción de una central de ciclo combinado presupuestada en 700 millones de euros.

[...]

El comparable empleado por la Administración es el préstamo concedido a la recurrente por un grupo de entidades bancarias para financiar la misma inversión objeto del préstamo concedido por sus socios: la construcción de una central de ciclo combinado presupuestada en 700 millones de euros. El tipo efectivo del préstamo otorgado por los bancos se sitúa entre el 4,5% y 4,7% y, por la Inspección se adopta el más alto. La decisión de la Inspección está avalada con la política del grupo manifestada en el Documento de Precios de Transferencia Masterfile correspondiente a la matriz GDF Suez Francia, aportado en inglés en el punto 10 de la Diligencia nº 4, señala en su apartado 4.10 "Intragroup Financing" que la financiación aplicará condiciones de mercado considerando sus características ("the Group central financial vehicles reflect the market conditions applicable at the time indebtedness arose considering its characteristics"), sin olvidar que la recurrente no ha realizado un estudio de comparabilidad para determinar el tipo al entender que debía tomarse como comparable externo que le exoneraba de hacer un

estudio de comparabilidad, la parte del préstamo concedida por Mitusubishi, que, a su juicio, actuaría como tercero independiente, al tener en ENGIE CARTAGENA SL una participación inferior al 5 %. Pero como se redarguye en el acuerdo de liquidación Mitusubishi no actúa como un tercero independiente, aunque tenga una participación en el capital de la recurrente inferior al 5% al estar obligada por el contrato que suscribió con el resto de socios de ENGIE ENERGIA SL (AES Pachimburi y GDFI) para financiar con un préstamo, en función de su participación en el capital, el 20% del coste de la inversión de la planta, ya que el resto se iba a financiar con recursos procedentes del préstamo bancario. Así pues, como Mitusubishi no podía actuar libremente en condiciones de mercado, no puede aceptarse el interés que se le satisfizo como comparable válido en orden a la determinación del tipo de interés en condiciones de mercado.

Por lo demás, aunque el préstamo del pool bancario goce de garantías adicionales mientras que el concedido por los socios de la recurrente constituya un crédito de exigibilidad subordinada no se suscitan dudas de que en el primero no se apliquen las condiciones de mercado, máxime cuando la recurrente no aporte otros comparables válidos, pues el ofrecido, como hemos dicho, no lo es y el tipo de interés utilizado para la regularización (4,5%) no es manifiestamente impropio como dice la recurrente, pudiendo contrastarse la información que el banco de España publica periódicamente sobre los tipos de interés".

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

Tercero.

Marco jurídico.

1. A estos efectos, el recurrente 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."

Aunque la citada norma ha sido 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, 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.

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

2. También será preciso interpretar el artículo 16, apartados 1.1º, 3 y 4.1º. a) del TRLIS que señalan:

"1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

[...]

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación".

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. 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 las mismas 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.

1.2. Precisar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto salarial que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible o si, por el contrario, dicha correlación excluye tal calificación en todo caso.

1.3. Aclarar si la fijación de un tipo de interés de mercado para concretar los intereses devengados a computar como gasto deducible para una entidad deudora puede ser valorado en los términos del artículo 16 TRLIS mediante el comparable interno elegido (tipo de interés efectivo de crédito otorgado a la entidad por un pool bancario independiente de entre 4,5% y 4,7 %, eligiendo el tipo superior de dicha banda de tipos), y, si dicho comparable interno cumple con las exigencias de motivación mínimas y se corresponde a una operación interna con suficientes rasgos de comparabilidad a la que se pretendía valorar por la Administración.

Quinto.

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

1. Esta cuestión presenta 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], y porque esta cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos Tribunales Superiores de Justicia [artículo 88.2.a) 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. Así, respecto a las dos primeras cuestiones 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.

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.

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.

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.

6. En cuanto a la última cuestión plantea el interés casacional objetivo antes señalado se ve acrecentado toda vez que en la resolución impugnada se han aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. En el mismo sentido, con motivo de la actividad sobre el que gira la controversia, las cuestiones planteadas afectan a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA].

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 los artículos 14.1.e) y 16, apartados 1.1º, 3 y 4.1º. a) 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.

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. 6925/2022, preparado por ENGIE CARTAGENA, S.L. representada por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, y asistida del letrado de don Miguel Muñoz Pérez, contra la sentencia dictada el 22 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 387/2019.

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

2.1. 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 las mismas 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.

2.2. Precisar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto salarial que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible o si, por el contrario, dicha correlación excluye tal calificación en todo caso.

2.3. Aclarar si la fijación de un tipo de interés de mercado para concretar los intereses devengados a computar como gasto deducible para una entidad deudora puede ser valorado en los términos del artículo 16 TRLIS mediante el comparable interno elegido (tipo de interés efectivo de crédito otorgado a la entidad por un pool bancario independiente de entre 4,5% y 4,7 %, eligiendo el tipo superior de dicha banda de tipos), y, si dicho comparable interno cumple con las exigencias de motivación mínimas y se corresponde a una operación interna con suficientes rasgos de comparabilidad a la que se pretendía valorar por la Administración.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 14.1.e) y 16, apartados 1.1º, 3 y 4.1º. a) 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.

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.