

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091937

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 75/2024, de 18 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4378/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros. Este recurso exige el análisis de la proyección sobre el ámbito propio del derecho tributario, de las previsiones legislativas y estatutarias, relativas a las retribuciones percibidas por los administradores. La cuestión de interés casacional nos lleva a indagar si, en sede del Impuesto de Sociedades, resultan deducibles las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad cuyos estatutos prevén dichas retribuciones, atendiendo tanto a la relación mercantil de los perceptores con la empresa como a la circunstancia de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general de accionistas. La Inspección modificó las bases imponibles declaradas al no considerar deducibles las retribuciones satisfechas a los miembros del consejo de administración. Al describir el auto de admisión la justificación del interés casacional objetivo del recurso alude a varios asuntos, cuya incidencia sobre el enjuiciamiento del presente es evidente [Vid., STS de 30 de marzo de 2021, recurso n.º 3454/2019 (NFJ081566)] en la que se declaró que el art. 14.1 e) TR Ley IS, debe interpretarse 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. Esta sentencia y otras posteriores enfatizan que, aquellos gastos que tengan causa onerosa serán deducibles en la medida que cumplan también los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental. La STS, de 27 de junio de 2023, recurso n.º 6442/2021 (NFJ090385) permite rechazar los alegatos del abogado del Estado, expuestos en su escrito de oposición, en torno a que hubiera existido una vulneración de la legislación mercantil que, en todo caso, impedía la deducibilidad de tales retribuciones, pues permite apreciar -también, en este caso-, que la falta de aprobación de la retribución de la Junta General no puede erigirse en elemento obstativo para la deducibilidad del gasto que representa la retribución efectivamente abonada a los administradores. Esta sentencia aborda también la denominada teoría del vínculo, de manera que el contexto mercantil en el que se desenvuelve la relación entre la sociedad y su administrador no abona la conclusión de que las retribuciones percibidas por el administrador constituyan una liberalidad no deducible y establece como jurisprudencia que las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible -art. 14.1 e) TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución, como sucede en este caso. En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC). Aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil -para ejercicios posteriores a los analizados-, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad. La STS de 2 de noviembre de 2023, recurso n.º 3940/2022 (NFJ091306) no observó impedimento para admitir la deducción como gasto, de la retribución percibida por el director general de la sociedad, que al mismo tiempo formaba parte -como vocal- de su consejo de administración, dualidad de funciones que no desnaturaliza la existencia de una prestación de servicios real, efectiva y no discutida, sin que, por tanto, la retribución percibida, cualquiera que sea su naturaleza, pudiera ser calificada como una liberalidad. Nos encontramos ante una retribución que no se percibe por la condición de miembro del consejo de administración -que no resulta discutida en este recurso-, sino por el vínculo laboral como consecuencia de la prestación de unos servicios reales, efectivos y no discutidos que, cualquiera que sea su naturaleza, no puede ser una liberalidad. La Sala además de enfatizar la prevalencia de la naturaleza mercantil que estructura la relación entre sociedad y administradores, en realidad, la Administración niega la deducibilidad del pago consistente en la retribución de los administradores porque no se observaron los requisitos de la legislación mercantil -lo que, a nuestro juicio, es tanto como negar que, en este caso, haya existido desde el punto de vista técnico jurídico dicha remuneración-, conclusión que reconduce -ya en el plano fiscal- a la causa de una mera liberalidad. La Sala establece como doctrina que en las circunstancias del presente caso, las retribuciones percibidas por los

administradores de una sociedad anónima, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil ni por la circunstancia de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la junta general de accionistas.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.
RD 1514/2007 (PGC), Norma 22.^a.
RDLeg. 1/2010 (TRLSC), art. 217.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 75/2024

Fecha de sentencia: 18/01/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4378/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/10/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4378/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 75/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4378/2022, interpuesto por Industrias Cárnicas Lorient Piqueras, S.A. ("INCARLOPSA"), representada por el procurador de los Tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González- Carvajal, bajo la dirección letrada de doña María Antonia Azpeitia Gamazo, contra la sentencia dictada el 28 de marzo de 2022 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 765/2019.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2022, que desestimó el recurso núm. 765/2019, interpuesto por la representación procesal de INCARLOPSA contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 11 de junio de 2019, que desestimó reclamaciones económico-administrativas contra acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2014.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación*

1. Preparación del recurso. El procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de INCARLOPSA, mediante escrito de 13 de mayo de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 28 de marzo de 2022.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 18 de mayo de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 1 de febrero de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, la inobservancia de este último requisito no puede comportar 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, 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 ["TRLSA"] y el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre ["TRLSA"].

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."

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en representación de INCARLOPSA interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 18 de mayo de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación 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 ["TRLIS"], "BOE" núm. 61, de 11 de marzo, y el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre ["TRLSA"], "BOE" núm. 310, de 27 de diciembre.

Afirma que la Inspección propuso rechazar la deducibilidad de los gastos correspondientes a la remuneración satisfecha por INCARLOPSA a sus administradores al entender que no eran deducibles por no estar fijados en los Estatutos.

Señala que el artículo 19 de los Estatutos, en la redacción introducida en 2003 y vigente en todos los ejercicios afectados por el presente recurso, establecía que: "El desempeño del cargo de administrador será remunerado. Dicha remuneración consistirá en una cantidad fija anual, que la Junta General de Accionistas determinará para cada ejercicio, y cuya libre distribución entre los administradores, que podrá realizarse con carácter desigual entre ellos, corresponderá al propio órgano de administración de la sociedad, pudiendo cobrarse por mensualidades."

Apunta la entidad recurrente que, en la resolución impugnada en instancia, el TEAC matizó el criterio, basando la denegación de la deducibilidad del referido gasto en la consideración de que no existió acuerdo expreso de la Junta fijando su cuantía concreta y exigiendo el pleno cumplimiento de lo indicado en los Estatutos a los efectos de permitir tal deducibilidad.

En primer lugar, con relación al principio de capacidad económica, íntegramente ligado al concepto de liberalidad, patrocina que solo pueden considerarse nulas las remuneraciones que no cumplan con las formalidades cuando se hubieran pagado sin posible conocimiento de los socios, es decir, en perjuicio de estos.

En segundo lugar, denuncia la vulneración de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena administración en la medida en que la doctrina que aplica la sentencia recurrida al caso concreto se pergeñó atendiendo a situaciones en las que los Estatutos no contemplaban el carácter remunerado del desempeño del cargo, circunstancia que no concurre en este caso; por lo demás, dicha doctrina fue acuñada con posterioridad a los hechos discutidos y en contradicción con la emanada por la Dirección General de Tributos con anterioridad o en los ejercicios controvertidos, lo que viene a ser tanto como aplicar retroactivamente una doctrina desfavorable o perniciosa para el contribuyente.

En tercer lugar, aprecia la vulneración de tales principios en la medida en que la recurrente estaba aplicando, no solo la normativa fiscal y mercantil vigente en dicho momento, sino el criterio aclaratorio emitido por la propia Administración, reflejado en el Informe de la Dirección General de Tributos (DGT) de 12 de marzo de 2009. Ese Informe no supeditaba la deducibilidad fiscal al cumplimiento de los requisitos mercantiles -más allá de que constara el carácter retribuido en los Estatutos- y que no debió ser preterido por la Inspección en las actuaciones inspectoras desarrolladas. El Informe, desde un principio, rechaza la consideración como liberalidad de estos pagos, por más que en la operativa societaria se apreciaran insuficiencias mercantiles.

Entiende que los pagos con causa onerosa nunca constituyen liberalidades y la misma fundamentación debe aplicarse respecto de los gastos por la retribución a los administradores cuando desempeñan un cargo que se prevé retribuido en los Estatutos.

Además, explica que puede comprobarse que los socios conocían la retribución de los administradores, no solo porque formaban parte del mismo grupo familiar, sino porque, al aprobar expresamente y confirmar las Cuentas Anuales de la entidad, analizan y ratifican el gasto que reconocen los Estatutos.

Carecería de sentido considerar este gasto como no deducible por la ausencia de un acta de la Junta General estableciendo que se aprobaban las remuneraciones cuando le resulta obvio que fueron objeto de aprobación material junto con las cuentas, sin perjuicio de que dicho requisito ni siquiera existía en el momento de presentar las autoliquidaciones.

Apunta que los otros casos mencionados por el auto de Admisión y que, recientemente han obtenido respuesta, abordan una situación en que la retribución recibida no es consecuencia de ser miembro del órgano de administración, sino que se trata de una retribución por el trabajo desarrollado por quien, además de ser empleado, es socio no administrador, alcanzándose la conclusión de que los gastos serán deducibles cuando se "acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental" (sentencia

del Tribunal Supremo 950/2022 de 6 de julio, rca. 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077, y 961/2022 de 11 de julio de 2022, rca. 7626/2020, ECLI:ES:TS:2022:2851).

En definitiva, considera que la sentencia de instancia infringió tanto la literalidad del art. 14.1 TRLIS, como la interpretación consolidada de nuestros tribunales de justicia respecto del concepto de liberalidad, con grave vulneración de los mandatos aludidos al hacer tributar a la recurrente por unos gastos, claramente deducibles en el IS.

Insiste en la vulneración de los principios de capacidad económica (por la incorrecta aplicación del concepto de liberalidad), así como los de seguridad jurídica, buena administración y confianza legítima.

Postula que, con estimación del recurso interpuesto, se anule la sentencia impugnada y se resuelva el fondo del asunto en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia, junto con las aclaraciones y precisiones ofrecidas en este momento, estimando las pretensiones con relación a la demanda formulada.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 6 de julio de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que la recurrente en ningún momento razona sobre la deducibilidad de las retribuciones contrarias a la legislación mercantil.

Apunta que los gastos no pueden ser deducibles si son contrarios a la legislación mercantil y que el auto de Admisión de 1 de febrero de 2023 explica que no existe jurisprudencia sobre los supuestos en que se pretende la deducción de remuneraciones abonadas por el sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades a consejeros delegados, previstas en los estatutos de la empresa y, en principio, correlacionadas con los ingresos, que no han sido aprobadas por la Junta General de Accionistas.

Expresa que, si bien el TRLIS, no mencionaba, como hace ahora la LIS, los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, entre los gastos no deducibles en el IS, la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera) aceptó durante la vigencia de esa Ley (y de las leyes anteriores) como es lógico, que los gastos ilícitos no podían ser deducibles, evocando la sentencia de 11 de febrero de 2010, rca. 9779/2004, ECLI:ES:TS:2010:811.

Señala que la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 98/2018 de 26 de febrero, rec. 3574/2017, ECLI:ES:TS:2018:494, expone los tres niveles en que se estructura el sistema de determinación de la retribución de los administradores en la LSC, en resumen:

- El primer nivel son los estatutos sociales que han de establecer el carácter gratuito o retribuido del cargo y, en este último caso, han de fijar el sistema de retribución, que determinará los conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los previstos con carácter ejemplificativo en el art. 217.2 LSC.

- El segundo nivel son los acuerdos de la Junta General, que ha de establecer el importe máximo de remuneración anual de los administradores en las sociedades no cotizadas (art. 217.3 LSC, primer inciso), sin perjuicio de que la Junta pueda adoptar un acuerdo de contenido más amplio, que establezca una política de remuneraciones, como resulta de los arts. 249.4 II y 249.bis.i LSC.

- El tercer nivel, son las decisiones de los propios administradores. Salvo que la Junta determine otra cosa, a ellos corresponde, ex art. 217.3 LSC, la distribución de la retribución entre los administradores tomando en consideración sus funciones y responsabilidades. Cuando el Consejo de Administración designe entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, la determinación de los conceptos por los que estos consejeros puedan obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas ha de realizarse mediante el contrato que necesariamente ha de celebrarse entre el consejero en el que hayan delegado facultades ejecutivas y la sociedad.

Afirma que el sistema es compatible con la jurisprudencia tradicional en torno a la llamada "teoría del vínculo", según la cual, cuando los administradores asuman funciones ejecutivas, plasmadas en un contrato, la relación laboral de alta dirección regulada en el mismo queda absorbida por la relación mercantil.

En todo caso, la relación de los consejeros con la sociedad es "orgánica" por definición, sin perjuicio de que como ha dicho la sentencia de 26 de febrero de 2018, pueda completarse el estatuto legal del cargo orgánico con el contrato que se suscriba. Lo principal es que los consejeros no son terceros frente a la sociedad, sino que integran un órgano societario. Por ello, los consejeros, en cuanto tales, no prestan servicios, sino que desempeñan funciones.

Cuando los estatutos no establecen directamente el "quantum" de la retribución, es preciso velar por el cumplimiento del requisito de certeza o escrupulosidad retributiva cuyo fin no es otro que evitar que al final la retribución de los administradores dependa de ellos mismos.

Por lo tanto, cualquier forma de determinación de tales costes, que no sea la constancia de una cifra o un porcentaje o un sistema retributivo previsto en los estatutos, debe considerarse carente de certeza y contraria al principio jurisprudencial de escrupulosidad retributiva, que debe ser el presupuesto de la deducibilidad.

En cuanto a los términos en que se plantea la cuestión, a su juicio, la respuesta debería ser que las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, aún si están acreditadas, no son gasto deducible en el Impuesto de Sociedades, si no se ajustan a la normativa mercantil, lo que ocurre si no han sido aprobadas por la Junta General de Accionistas. El hecho, a que alude el auto del Tribunal Supremo, de que la relación que une a los perceptores de las retribuciones con la empresa sea de carácter mercantil, va de suyo, al tratarse de administradores sociales.

A mayor abundamiento, en este caso, los Estatutos, exigían, de forma expresa y terminante, un acuerdo de la Junta General de Accionistas, adoptado en cada ejercicio, para la determinación de la cantidad fija anual a abonar por la sociedad a los administradores, con ulterior distribución entre ellos por el órgano de administración.

En definitiva, entiende que las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y que procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

5. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 10 de julio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 12 de julio de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 10 de octubre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica*

Este recurso exige el análisis de la proyección sobre el ámbito propio del derecho tributario, de las previsiones legislativas y estatutarias, relativas a las retribuciones percibidas por los administradores.

En particular, la cuestión de interés casacional nos lleva a indagar si, en sede del Impuesto de Sociedades, resultan deducibles las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad cuyos estatutos prevén dichas retribuciones, atendiendo tanto a la relación mercantil de los perceptores con la empresa como a la circunstancia de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas.

Segundo. *La fundamentación de la sentencia de instancia*

En el marco de unas actuaciones inspectoras se dictaron dos acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2013 y ejercicio de 2014. La Inspección modificó las bases imponibles declaradas al no considerar deducibles las retribuciones satisfechas a los miembros del consejo de administración.

La sentencia recurrida desestimó la pretensión de INCARLOPSA sobre la base de entender que no se había infringido la doctrina de los actos propios, pues la ausencia de regularización de ejercicios anteriores no imposibilitaba a la inspección la corrección de una autoliquidación correspondiente a un ejercicio posterior y que la fijación de la remuneración de los administradores de las sociedades requiere una certeza que no se satisface -en este caso- con la simple previsión contenida en los estatutos de la sociedad, habida cuenta de que no consta un acuerdo de la Junta General aprobando las retribuciones para los ejercicios cuestionados.

Por consiguiente, concluyó que el gasto no puede ser deducible ex art 14.1.e) TRLIS.

La argumentación contenida en la sentencia de instancia, por lo que se refiere a la cuestión de interés casacional es la siguiente:

"Afirma la recurrente que ni en la LIS de 1995 ni tampoco en el texto refundido de 2004 se preveía que la deducibilidad de las retribuciones a administradores estuviera supeditada al cumplimiento de requisito alguno. Lo que viene a significar que el gasto contable es gasto fiscal en tanto no haya un ajuste originado por una norma fiscal.

Continúa señalando la correlación entre ingresos y gastos en el caso de la retribución de los administradores, que las retribuciones se han fijado con arreglo a derecho vigente durante los ejercicios objeto de inspección y que las retribuciones se han fijado conforme a los criterios administrativos vigentes en el momento de devengo de las obligaciones tributarias objeto de inspección, para concluir que la Junta General ha aprobado las retribuciones de los administradores para cada ejercicio cuestionado.

Nuestra sentencia de 19 de septiembre de 2019, recurso 601/2017, declara:

"De lo anterior se infiere que los Estatutos de la entidad no establecen el sistema de retribución de los Administradores de la sociedad "con certeza", porque el referido artículo 21 de los mismos no está definido en términos tales que permitan sostener que las cantidades satisfechas por dicha sociedad a sus Administradores eran

obligatorias y necesarias, y por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no siendo suficiente con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es "conditio sine qua non" que los Estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable, circunstancia que no se da en el caso que nos ocupa tal y como se dice en la STS antes transcrita respecto de una previsión estatutaria idéntica a la del presente supuesto."

Pues bien, el artículo 19 de los Estatutos de la Sociedad señala:

"El desempeño del cargo de administrador será remunerado. Dicha remuneración consistirá en una cantidad fija anual, que la Junta General de Accionistas determinará para cada ejercicio, y cuya libre distribución entre los administradores, que podrá realizarse con carácter desigual entre ellos corresponderá al propio órgano de administración de la sociedad, pudiendo cobrarse por mensualidades. (...)"

La sentencia del Tribunal Supremo de cinco de febrero de dos mil quince, RC 2448/2013, declara:

"Para empezar, la Sentencia de 26 de septiembre de 2013, (recurso de casación 4808/2011), en supuesto de retribución de un administrador de sociedad de responsabilidad limitada, cuyos estatutos disponían el carácter gratuito del cargo, ha señalado (Fundamento de Derecho Cuarto):

"(...) En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Pues bien, entre esas correcciones figura la del artículo 14.1.e) de la Ley fiscal, en la que se establece que no tienen la consideración de gasto deducible los "donativos o liberalidades". Y en el presente caso, amén de la presunción legal de gratuidad del cargo de administrador de sociedades de responsabilidad limitada (el artículo 66.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada establece que "El cargo de administrador es gratuito a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución" y en el mismo sentido se ha pronunciado posteriormente el artículo 217.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio), el artículo 21 de los Estatutos de LICIDIA, S.L, ratificando la referida presunción legal, dispone que el "cargo de administrador será gratuito", por lo que la concesión de una retribución al Sr. ... solo puede hacerse con el carácter de liberalidad y, por tanto, no deducible, sin que frente a ello pueda oponerse que, a virtud de participación que aquél dispone en la sociedad, en cualquier momento podrían modificarse los estatutos según su criterio, pues lo cierto es que en el momento de producirse los hechos la modificación no ha tenido lugar.

No es la primera vez que esta Sala realiza esta consideración bajo la vigencia de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades y así, la Sentencia de 21 de febrero de 2013 (recurso de casación 1978/2010), en supuesto igual de administradores de responsabilidad limitada, señala (Fundamento de Derecho Cuarto) lo siguiente: "En el supuesto que nos ocupa disponen los estatutos de la sociedad, que "los administradores ejercerán su cargo de forma gratuita". Dado pues el carácter no retribuido del cargo de administrador de acuerdo con los preceptos referidos, resulta patente que las utilidades disfrutadas por los administradores de la sociedad no pueden ser consideradas como remuneraciones de los mismos y adquirir, de esa forma, la condición de gastos de personal, y, por tanto, ser fiscalmente deducibles."

Quizás convenga precisar que la solución indicada es la mantenida por la Administración Tributaria en relación con la misma sociedad, pero referida al ejercicio 2008, pues en este último caso, frente a la decisión estimatoria del TEAR de Galicia, la Dirección General de Tributos interpuso recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterios y según nos relata la resolución del TEAC de 6 de febrero de 2014, que lo estimó, y que obra en las Bases de datos al uso, aquél se basaba en que "la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos ha interpretado que en aquellos supuestos en los que el cargo de administrador sea gratuito, las cantidades que retribuyan las labores de dirección y administración son propias del cargo de administrador y no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible por tratarse de una mera liberalidad, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo."

Por otra parte, la Sentencia de esta Sala de 30 de octubre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 131/2012), de forma tan precisa como contundente, ha señalado:

"Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción.

Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción. El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribuye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia, al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora. (...)"

La doctrina jurisprudencial debe prevalecer sobre la administrativa, por lo que debemos interpretar el artículo 14 del RDL 4/2004, desde la perspectiva declarada por el Alto Tribunal.

La certeza que requiere la fijación de la remuneración de los administradores de las sociedades, es incompatible con un acuerdo tácito de la Junta General, por lo que en este caso hemos de concluir que el Acuerdo de la Junta General no se ha producido.

Como hemos visto, el TS rechaza que la retribución pueda determinarse mediante la aprobación de las Cuentas Anuales (sentencias del Alto Tribunal de 28 de diciembre de 2011, dictada en el recurso de casación núm. 6232/2009 y de 5 de febrero de 2015 dictada en el recurso de casación 2795/2013)."

Tercero. El marco normativo

A efectos de resolver el actual debate debemos atender a las siguientes disposiciones legales. Conforme al artículo 14.1.e) TRLIS del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

"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."

Puntualiza el auto de Admisión que, aunque la citada norma fue derogada por la 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."

Por su parte, el artículo 130 TRLSA regulaba la retribución de los administradores expresando 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."

El artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, "BOE" núm. 161, de 3 de julio, en su versión primigenia, aplicable al caso, apuntaba:

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

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

Cuarto. El marco jurisprudencial

Al describir el auto de admisión la justificación del interés casacional objetivo del recurso alude a varios asuntos, cuya incidencia sobre el enjuiciamiento del presente es evidente.

1. De entrada, se refiere a la sentencia 458/2021 de 30 de marzo (rec. 3454/2019, ECLI:ES:TS:2021:1233), que acota el criterio de liberalidad a aquellos pagos que presentan carácter gratuito, a título de ejemplo, los donativos, doctrina confirmada en sentencias posteriores como las 1088/2022 de 21 de julio, rec. 5309/2020, ECLI:ES:TS:2022:3209, y 1605/2022 de 1 de diciembre, rec. 2683/2021, ECLI:ES:TS:2022:4476.

En la expresada sentencia 458/2021 de 30 de marzo interpretamos el artículo 14.1.e) TRLIS 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. Sobre la base de esta jurisprudencia cobra sentido la afirmación de la recurrente relativa a que los pagos con causa onerosa nunca constituyen liberalidades, fundamentación que resulta aplicable a los gastos por la retribución a los administradores cuando desempeñan un cargo que se prevé retribuido en los Estatutos; y la de que, en definitiva, se ha vulnerado el concepto de liberalidad, porque la interpretación del artículo 14.1.e) TRLIS que patrocina la sentencia recurrida contraviene expresamente los términos en que este configura el régimen de gastos no deducibles por donativos y liberalidades.

Desde esta perspectiva, no cabría negar la deducción de un gasto debidamente contabilizado y relacionado con la obtención de ingresos, como son las cantidades abonadas -como retribución- a los administradores, toda vez que resultan ajenas al concepto de liberalidad.

3. Ahora bien, el auto de admisión invita a analizar si la retribución abonada a los administradores, dadas las circunstancias concurrentes -su relación mercantil de la entidad y, por otro lado, la ausencia de aprobación expresa de la retribución concreta en Junta general-, implica que dichas cantidades deban ser consideradas como una mera liberalidad no deducible.

Pues bien, la expresada sentencia 458/2021 de 30 de marzo -y otras posteriores como, por ejemplo, la sentencia 1088/2022 de 21 de julio, rca. 5309/2020, ECLI:ES:TS:2022:3209- enfatizan que, aquellos gastos que tengan causa onerosa serán deducibles en la medida que cumplan también los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental.

Tal premisa se asume en la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021, ECLI:ES:TS:2023:3071, cuya doctrina hemos reiterado en la sentencia 1378/2023 de 2 de noviembre, rec. 3940/2022, ECLI:ES:TS:2023:4594.

Según el propio auto de admisión del recurso que ahora enjuiciamos, el asunto resuelto por la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021, guarda una gran similitud con el presente, con la diferencia de que en el recurso de casación 6442/2021, se trataba de una entidad de socio único, circunstancia que, obviamente, la sentencia que lo resuelve tiene especialmente en consideración, para expresar que, en tales circunstancias, no era necesaria la aprobación de la Junta general.

4. Pero, más allá de esta última especificidad, lo cierto es que las sentencias 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021 y 1378/2023 de 2 de noviembre, rec. 3940/2022, ofrecen ya los argumentos que conducen a estimar el presente recurso de casación.

5. En efecto, respecto al carácter oneroso de dichas retribuciones, en la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021, expusimos: "es evidente que estamos en presencia de pagos efectuados a administradores de la empresa en relación con la prestación de su función propia, en virtud de una relación que en modo alguno se solapa con la prestación de otros servicios que es real, efectiva y no discutida en el proceso que, cualquiera que fuera su naturaleza, no puede ser en absoluto una liberalidad, una donación, un regalo. Sea o no aplicable la llamada doctrina del vínculo -esto es, que la condición de administrador absorba o embeba cualquier otra relación de signo laboral, al margen de todas las circunstancias concurrentes-, lo que resulta indiscutible es que los pagos a los administradores, que no son socios, en este caso, no son liberalidades, en ninguno de los posibles sentidos del término, razón por la que es incorrecta la ubicación en esta categoría el motivo excluyente de la deducibilidad del gasto, es decir, la que proviene de aplicar el art. 14.1.e) del TRLIS, única norma fiscal aplicable al caso.

De serlo, de tratarse de una donación impulsada por un animus donandi aquí completamente ausente, el perceptor no tendría que satisfacer la renta obtenida, por ningún concepto, por el IRPF, sino por el ISD, de gestión

autonómica. Igualmente, resultaría absurdo que, para la hipótesis de que el cargo de administrador fuera gratuito según previsión estatutaria, ningún otro pago o remuneración, por título distinto a la de retribución del expresado cargo, sería objeto de posible deducción. Los administradores que, además, llevaran a cabo funciones o tareas encomendadas por la empresa, real y efectivamente realizadas y al margen de la función de administrador social, tendrían que acometer su quehacer de un modo también gratuito o, cuando menos, sin posibilidad para el pagador de deducir el gasto correspondiente, si llevamos al extremo esa teoría del vínculo que llevaría a otras conclusiones verdaderamente absurdas, en orden a la naturaleza de la relación no laboral, en modo alguno, subsumida en la mercantil a todo trance."

6. Por otra parte, la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021 permite rechazar los alegatos del abogado del Estado, expuestos en su escrito de oposición, en torno a que hubiera existido una vulneración de la legislación mercantil que, en todo caso, impedía la deducibilidad de tales retribuciones.

Según el abogado del Estado, los estatutos de la recurrente exigían de forma expresa y terminante un acuerdo de la Junta General adoptado en cada ejercicio para la determinación de la cantidad fija anual a abonar por la sociedad a los administradores con ulterior distribución entre ellos por el órgano de administración. Considera que, al no haberse verificado de tal manera, el pago de tales retribuciones es contrario a la legislación mercantil al sustraerse la voluntad de la Junta manifestada en los estatutos.

Sin embargo, la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021 permite apreciar -también, en este caso-, que la falta de aprobación de la retribución de la Junta General no puede erigirse en elemento obstativo para la deducibilidad del gasto que representa la retribución efectivamente abonada a los administradores:

"[...] 3. Por otra parte, la sentencia dictada por la Sala a quo y la resolución del TEAC asocian de modo indisoluble el incumplimiento de la legislación mercantil -fundada aquí en la falta de previsión específica de la retribución por la Junta de Accionistas- a la calificación como liberalidades de las percepciones. Al margen de lo que ya hemos expresado sobre la incorrección de considerar liberalidades los actos de disposición de carácter oneroso y no lucrativo, ese razonamiento excluyente de la deducibilidad del gasto es, manifestado con el respeto a la resolución judicial examinada es ilógico, porque el eventual incumplimiento de la norma mercantil -para el caso de que lo sea y, además, podamos nosotros calificarlo así- no transforma una prestación onerosa en otra gratuita.

[...]

QUINTO. Sobre la observancia o no de las leyes mercantiles en cuanto a la previsión estatutaria o por junta general de la retribución a los administradores y su influencia en la deducibilidad del gasto.

1) Es verdad que esta Sala no ha afrontado de un modo directo las retribuciones a los administradores sociales, en función de la observancia de las normas societarias, atendida la legislación fiscal y mercantil aplicable *ratione temporis* al asunto enjuiciado, aunque hemos de partir, en todo caso, de que, en el caso analizado, no son, en absoluto, donativos ni liberalidades:

- Su causa jurídica y económica es onerosa, no gratuita.
- Se remuneran unos servicios efectivos, pues nadie discute que se hayan prestado efectivamente, caracterizados sin duda como onerosos.
- Tales servicios están contabilizados, probados y previstos en los Estatutos. La Administración no controvierte la prestación que remuneran.

2) Veamos ahora las normas mercantiles aplicables a la remuneración a los administradores.

A tal efecto, el recurso de casación denuncia la infracción por la sentencia de los arts. 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Anónimas (TRLSA), y del art. 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por el RD Leg 1/2010, de 2 de julio, en su versión originaria, que regía -en parte- para 2010, puestos en conexión con el art. 14.1.e) del TRLIS y con las sentencias del TS de 17 de diciembre de 2015, 18 de junio de 2013 y 19 de diciembre de 2011, en la medida en que la sentencia de instancia -se dice- realiza una interpretación que supone un abuso excesivo de la formalidad al rechazar la deducibilidad de gastos que no son donativos ni liberalidades, concepto éste de abuso de formalidad que nos suministra la jurisprudencia civil, en el ámbito del principio de buena fe.

El art. 130 TRLSA disponía que:

"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".

En este recurso de casación y, en general, en todo el procedimiento y proceso judicial seguido, se echa de menos una mayor concreción de los hechos constitutivos del derecho que se postula, pues aceptamos, sin un directo conocimiento, como premisa que, en el caso debatido, los estatutos recogían la retribución a los administradores y suponemos, a falta de mayor detalle, que ésta consistía en una cantidad fija y no en participación en las ganancias -que habría abierto otras posibilidades alegatorias distintas- ni en la entrega de acciones o derechos sobre éstas, o referenciada al valor de éstas.

Por su parte, el art. 217 LSC, en la redacción original, aplicable al caso, establece que:

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

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

3) Sorprende a este Tribunal Supremo que ninguna de las partes, ni la sentencia de instancia, haya aludido al art. 15 del TRLSC, que contiene una previsión esencial para las sociedades unipersonales, como resulta ser el caso:

"Artículo 15. *Decisiones del socio único.*

[...]

Se trata de un órgano social de imposible e inútil convocatoria y celebración en los casos de socio único, que posee una regla propia, sustitutiva, la que se ha transcrito, regulada en el art. 15 TRLSC, por la que el socio único ejerce las competencias propias de la junta general.

Como puede apreciarse, ninguno de los referidos preceptos exige que, en el caso de sociedades anónimas (como lo es DIA, la sociedad pagadora), la junta general deba aprobar la remuneración de los administradores. Por el contrario, desde el punto de vista mercantil, sólo se exige que los estatutos prevean el carácter remunerado del cargo, determinando el sistema de retribución.

4) En este punto, además, es donde la Administración, ni en el procedimiento administrativo ni en el judicial, ha acreditado, ni siquiera indicado, cuál es la previsión estatutaria que la mercantil recurrente [...] establece en cuanto a la retribución de los administradores, y si se trata de una regla autosuficiente, esto es, no necesitada de ulterior concreción -en cuyo caso sería superfluo un acuerdo societario, dicho también para las sociedades de varios socios- o de una norma susceptible o precisada de esa concreción anual.

Es cierto que la mera previsión estatutaria podría ser insuficiente para determinar per se el sistema de retribución o la remuneración concreta que se debe satisfacer cada año. Pero tal es una cuestión que no ha sido suscitada en el proceso y esa falta de información no puede favorecer a la Administración.

Debemos entender, por lo tanto, que la previsión estatutaria que sí consta es autosuficiente para dar pie a la retribución efectuada.

5) Sin embargo, la sentencia de instancia, en su fundamento quinto, alcanza la conclusión de que el hecho de que en el caso examinado la junta general no hubiera aprobado la concreta retribución de los administradores constituye un incumplimiento de la normativa mercantil, al cual anuda severas consecuencias fiscales, pues le lleva a calificar el gasto como liberalidad no deducible, aun no cuestionando ni su contabilización ni su correlación con los ingresos. Así lo expresa:

"[...] QUINTO. - Alega, por último, la actora que las retribuciones abonadas son deducibles, por tratarse de gastos que se hallan en correlación con los ingresos, contabilizados, y que se han venido satisfaciendo otros años, por lo que además, se vulnera la doctrina del respeto a los actos propios y el principio de confianza legítima (STS de 4.11.2013, recurso 3262/2012, 6.3.2014, recurso 2171/2012 y 8.6.2015, recurso 1307/2014).

Lo cierto es que el incumplimiento de la normativa mercantil, art.217.2 del TRLSC, antes mencionada, en la redacción de aplicación al caso, conlleva que el gasto examinado no sea deducible por tratarse de una liberalidad (art.14.1.e) del TRLIS), pese a su contabilización".

El planteamiento de la Audiencia Nacional no puede compartirse. Ya hemos visto que la norma mercantil y, en particular, el art. 217 TRLSC, en su redacción originaria, no exige ni prevé la necesidad de que la junta general de una sociedad anónima -no limitada, es de repetir- apruebe las retribuciones de sus administradores, de modo que no constituye incumplimiento de la norma mercantil la pretendida inobservancia de un requisito que no es tal, pues no se prevé en ella. El texto del precepto, en la redacción aplicable al ejercicio 2010, uno de los regularizados, es del siguiente tenor:

"Artículo 217. *Remuneración de los administradores*

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

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

6) Es preciso añadir, además, que aun cuando se admitiera (a efectos dialécticos) que la aprobación por la junta general es un requisito exigido por la normativa mercantil, no rige en modo alguno en el caso de compañías con un socio único (como aquí sucede, pues el único socio de DIA es la recurrente) de suerte que ampararse en la inexistencia de un acuerdo de la junta general (lo que hay es una decisión propia de la voluntad del socio único) que apruebe la remuneración, constituye un abuso de la formalidad que no puede ser admitido.

Para empezar, no solo sucede que no ha habido incumplimiento de la ley mercantil y, en particular, del art. 217 TRLSC, que no contiene, en su redacción originaria, la exigencia formal que la sentencia considera incumplida. Pero es que, además, tampoco cabe deducir de la norma que esa inobservancia condujera necesariamente a la pérdida del derecho material o sustantivo a deducir un gasto contabilizado, acreditado y remunerador de unos servicios onerosos, efectivamente prestados. Esto es, no es admisible la interpretación según la cual la ley mercantil, en cualquiera de sus aspectos y reglas, de mayor o menor importancia abstracta y también aplicada a las circunstancias del caso, prevalezca a todo trance sobre la norma fiscal, que no permite interpretar como liberalidad, esto es, donativo, donación, regalo, aquello que no lo es.

7) A tal efecto, resulta necesario interpretar las exigencias del TRLSC sobre consignación del gasto en junta general conforme a su finalidad propia, acometiendo una interpretación teleológica o finalista del art. 217 y concordantes, que se hace imprescindible, con auxilio de la jurisprudencia civil.

La regla, que viene establecida desde la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, aplicable desde el 1 de enero de 2015 -esto es, fuera del periodo regularizado, 2008 a 2010- aspira a satisfacer una finalidad propia de protección al accionista minoritario, a fin de garantizarle que no serán los propios administradores los que, de un modo directo o indirecto, dispongan su propia retribución, el modo de establecerla o su cuantía. Esa finalidad sirve legalmente para asegurar los derechos de los socios minoritarios (que aquí no existen) pero es indiferente desde el punto de vista de la ley fiscal y de la estructura del gasto deducible, en un contexto presidido por el resultado contable y por la exclusión de las liberalidades, que claramente son ajenas a lo percibido aquí.

En otras palabras, la razón de ser de las previsiones contenidas en los arts. 130 TRLSA y 217 TRLSC -ajenas ambas, como hemos visto, al gasto que ahora se contempla a efectos de su deducibilidad fiscal- al exigir que los estatutos deban prever el carácter retribuido del cargo de administrador, no es otra que la de proteger a los socios minoritarios de los abusos a que, eventualmente, puedan dar lugar las remuneraciones de los administradores, a fin de que tengan una información clara y precisa sobre tales pagos y su importe, evitando con ello el peligro de que los administradores puedan obrar a espaldas de los socios y cambiar por su propia decisión dicha remuneración, sin el control del accionista.

Pero, precisamente por las razones que hemos dejado ampliamente expuestas, dicha finalidad decae y pierde totalmente su sentido tuitivo en el caso de entidades de socio único, en las que la propia estructura accionarial garantiza el conocimiento y aprobación por el socio de la remuneración que por propia voluntad satisface a los administradores.

No de otro modo podría ser cuando es el socio el que decide y nombra al administrador, le remunera y luego aprueba las cuentas anuales que reflejan las anotaciones correspondientes.

8) Así, es de reiterar que, en el caso de sociedades de un socio único, dicho socio es el que aprobó los estatutos que prevén el carácter remunerado del cargo, designó a los administradores entre los trabajadores de confianza, fijó sus retribuciones -en competencia propia, no es de olvidar, de la junta general, ex art. 15 TRLSC - y, además, es el que aprueba las cuentas anuales de la compañía y por tanto, conoce, ratifica y aprueba todos los gastos de la entidad, entre los que innegablemente se incluyen las retribuciones de los administradores. Como afirma el escrito de interposición del recurso de casación, "suponer que un grupo multinacional no conoce lo que paga a los directivos de las filiales que controla íntegramente es, sencillamente, irreal".

No existe, en suma interés accionarial no tutelado o carente de protección, de modo que pierde su finalidad propia exigir un acuerdo colegiado de la junta (que sería una decisión del socio único) en casos en los que precisamente ese socio único fija, aprueba, conoce y consiente la retribución de los trabajadores o administradores previamente y a posteriori, al aprobar las cuentas.

SEXTO. Sobre la desproporción entre el eventual incumplimiento de la norma mercantil y la exclusión absoluta de toda deducción de la retribución , incluida la proveniente de la relación de alta dirección.

Por lo antes expuesto, no cabe que una presunta irregularidad mercantil -que solo admitimos ahora a efectos dialécticos- lleve a la errónea conclusión alcanzada por la Sala de instancia según la cual la falta de acuerdo de la junta general implica que las retribuciones de los administradores constituyan una liberalidad no deducible en el impuesto sobre sociedades, lo que supone una mutación no ya fiscal, ni aun mercantil, sino puramente contractual, pues la relación entre los administradores y la sociedad es onerosa y no pierde su condición de tal en ningún caso. Las retribuciones a los administradores no pueden ser forzosamente insertas en la noción de liberalidades, que ha sido ampliamente desarrollada por este Tribunal Supremo como equivalentes a actos o negocios gratuitos o lucrativos.

Así, la tesis patrocinada por [...], la recurrente, es la que este Tribunal Supremo, Sala Primera, ha sostenido en diversas sentencias, con base en la exclusión del abuso de la formalidad, en el contexto de una sociedad de socio único. Así, en su sentencia de 17 de diciembre de 2015 -recurso de casación nº 2181/2013- concluye la Sala Primera que:

"[...] 6. La Sala entiende que, tal como ha considerado la Audiencia Provincial, Consultrans pretende un "abuso de la formalidad" al oponerse al pago de la indemnización por cese pactada en el contrato suscrito entre la sociedad y la administradora, puesto que en el presente supuesto no se causó ningún perjuicio a los socios dado que se trataba de una sociedad de socio único, y por tanto no solo estuvo perfectamente informado del establecimiento de la retribución al administrador, sino que fue ese socio quien decidió pactar esa retribución con la administradora (que no era socia), de forma que si no modificó los estatutos sociales para recoger tal retribución , es por causa solo a él imputable, pues al ser un socio único, estaba en su mano realizar la modificación estatutaria cuando lo considerara oportuno. Por tanto, la pretensión de aplicar al régimen de ineficacia al pacto sobre retribución no solo sería contraria a los actos propios, sino que supondría un abuso de la formalidad porque no respondería al fundamento que justifica la previsión contenida en el art. 130 TRLSA (...).

La función del art. 130 TRLSA, en orden a proteger al socio de los abusos que puedan cometerse con las remuneraciones de los administradores , a fin de que tenga una información clara sobre cuáles son tales remuneraciones , y residenciar en la junta de socios, con las mayorías necesarias para modificar los estatutos, la competencia para fijar el régimen retributivo, pierde su sentido cuando se trata de una sociedad de socio único , que ha tenido por tanto perfecto conocimiento del régimen retributivo, aunque haya sido fijado en contrato, y que además es quien ha decidido dicho régimen, como ya declaramos en la sentencia núm. 1147/2007, de 31 octubre . Y cuando quien deviene nuevo socio único ha conocido este régimen retributivo pactado y lo ha aceptado al adquirir las acciones con una cláusula que libera al vendedor del pago de la indemnización prevista como parte de dicho régimen retributivo, oponerse al pago de tal indemnización constituye un abuso de la formalidad por parte del socio único que no puede ser estimado".

Trasladada la doctrina citada al caso enjuiciado, la mercantil DIA, sociedad anónima (entidad pagadora de los rendimientos cuestionados) estaba participada íntegramente por [...] (hecho no controvertido), por lo que la junta general de accionistas que debía, a juicio de la Sala de instancia, aprobar las remuneraciones, era en realidad una decisión procedente de una única voluntad, la del socio único. Y siendo así, dicho socio único conocía perfectamente las remuneraciones que se abonaban y que, además, ratificó al aprobar las cuentas anuales. El posible incumplimiento de alguna de las formalidades mercantiles, de existir, quedaría subsanado por el hecho de que los intereses que dichas formalidades tutelan (los de los accionistas, especialmente los minoritarios) están protegidos en supuestos en que hay un solo socio, que no puede pretextar ignorancia de sus propias decisiones.

Lo anterior ha sido igualmente refrendado por el Tribunal Supremo en otras sentencias de la Sala Primera, de lo Civil, la nº 893/2012, de 19 de diciembre de 2011, bajo el epígrafe " abuso de la formalidad ":

"[...] la anterior doctrina ha de matizarse en determinadas ocasiones por la aplicación de otras instituciones jurídicas, en concreto las exigencias de la buena fe plasmadas en la doctrina de los actos propios. Decíamos en esa sentencia: "No obstante, la jurisprudencia de esta Sala, cuando la totalidad de los accionistas conocen y consienten el pacto, ha rechazado la oponibilidad de la exigencia contenida en el art. 130 LSA alejada de su finalidad de tutela y como fórmula para desvincularse de forma anómala de las obligaciones personalmente asumidas como válidas - en este sentido la sentencia 445/2001, de 9 de mayo , rechazó la limitación impuesta por el artículo 130 de la LSA en una sociedad unipersonal en la que el ejecutivo por razones organizativas asumió la condición formal de

administrador, pese a tratarse en la realidad de un alto directivo, y la 1147/2007, de 31 de octubre mantuvo la validez de la retribución "en una sociedad con accionista único, el único afectado por la eficacia de la cláusula es él, y no tiene derecho a quejarse, porque es él quien mantiene a los administradores en sus cargos y el que contrata" ya que "ello, que en los casos normales obedece a las razones ya expuestas, aquí es una mera formalidad"- , a lo que hay que añadir que la nulidad de un contrato ejecutado en parte no carece de consecuencias -el art. 1303 [del Código Civil] dispone la retroacción de prestaciones- y no impide valorar el desarrollo asimétrico de funciones cuando la totalidad de socios simultáneamente forma parte del órgano de administración ". Otras sentencias que han excepcionado la aplicación del art. 130 TRLSA por estas razones son las núm. 448/2008, de 29 mayo, y 412/2013, de 18 de junio".

A tenor de tal jurisprudencia, es evidente que resulta desmedida la consecuencia, que carece de amparo legal, de negar la deducibilidad del gasto fiscal, ex art. 14.1.e) TRLIS, por la sola razón de la supuesta infracción de la norma mercantil, infracción formal que debe negarse pero que, aun concurrente, se habría producido sin daño para nadie.

No es aceptable la desproporción que origina la interpretación sostenida por la sentencia ahora impugnada cuando afirma (F.J. cuarto, in fine) que "...por mucho que existiese un socio único en DIA, ello no libraba a la actora de la previsión de un acuerdo social específico por razones de seguridad jurídica, y sobre todo, frente a terceros como la Hacienda Pública".

Por lo tanto, los arts. 130 TRLSA y 217 TRLSC deben ser interpretados, en sus exigencias tomando en consideración el caso del socio único. Por otra parte, como se afirma en el escrito de interposición, sin refutación de contrario, los intereses de la Hacienda Pública también están salvaguardados, pues se trata de remuneraciones que tributan como rendimientos del trabajo en sede de los perceptores, de suerte que la deducción fiscal del gasto para la sociedad pagadora es coherente con la consideración que a la propia Administración merece el ingreso correlativo para el perceptor, en su impuesto personal (de hecho, si fueran liberalidades y por razón del principio de regularización íntegra, no tendrían que tributar por el IRPF, aspecto éste no suficientemente justificado).

La tesis de la sentencia a quo -según aduce el recurso de casación- supone por tanto legitimar un enriquecimiento injusto de la Administración, que rechaza la deducibilidad de un gasto contabilizado, con causa onerosa y correlacionado con los ingresos, con la excusa del incumplimiento de las normas mercantiles que, además, como se ha dicho al comienzo de este apartado, ni siquiera existe. Al tiempo que la misma Administración percibe como IRPF los rendimientos obtenidos -como liberalidad- por los administradores. Nada puede ser al mismo tiempo una cosa y su contraria.

Por lo tanto, para responder a la cuestión formulada en el auto de admisión -referida temporalmente a las normas vigentes para el periodo 2008-2010-, es de destacar que las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, que estén debidamente contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos, deben ser consideradas fiscalmente deducibles con independencia de que hayan o no sido aprobadas por la Junta (pues dicho requisito no es exigido por la norma mercantil vigente en 2008-2008), o aun siéndolo, su inobservancia en el caso de una sociedad participada por un socio único no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto ni la improcedencia de su deducibilidad.

7. Asimismo, la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021 aborda la denominada teoría del vínculo de manera que, como se infiere de su argumentación, el contexto mercantil en el que se desenvuelve la relación entre la sociedad y su administrador no abona la conclusión de que las retribuciones percibidas por el administrador constituyan una liberalidad no deducible. En este sentido, pusimos de manifiesto lo siguiente:

[...] SÉPTIMO. *Alguna consideración sobre la denominada teoría del vínculo y su aplicación al caso.*

Conforme a esa teoría, cuando en una persona concurre la doble consideración de trabajador por cuenta ajena y administrador -así, en el caso debatido de que tenga suscrito un contrato que puede considerarse, partamos de la idea, de alta dirección (como es el caso de los dos Sres. [...]) y de manera simultánea ostente un cargo de administrador en la empresa (lo que también sucede), entonces entra en juego la llamada teoría del vínculo.

Tal doctrina, que no conoce reflejo en la legislación fiscal, despliega sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador con la empresa, lo que impide que, en tal caso, por la naturaleza del vínculo -se hace predominar entonces la naturaleza mercantil, por superponerse a la laboral, ya que se pierde entonces la esencia de la ajenidad- la jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación. La competencia recaería en la jurisdicción mercantil.

Ahora bien, al margen de toda otra consideración, no parece que tal doctrina afecte a nuestro caso. Aun admitiendo la teoría del vínculo, o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución que nos ocupa no será - nunca- una liberalidad no deducible si es real, efectiva, probada, contabilizada y onerosa. Así lo hemos dicho reiteradamente y hemos de mantenerlo.

Habría de preguntarse, atendida esa especie de absorción normativa, qué sucedería si el cargo de administrador fuera previsto estatutariamente como gratuito. En tal caso, no parece lógico que la parte de la

retribución que percibiría el administrador como trabajador -y que sería además objeto de retención- no pudiera ser deducida por la empresa pagadora. Quiere ello decir que la consecuencia basada en la llamada teoría del vínculo, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso, operación que no se ha realizado aquí.

Octavo. *La alegada infracción del Derecho de la Unión Europea.*

En el recurso de casación se denuncia la infracción del Derecho de la UE sobre derechos de los trabajadores y la interpretación que de él realiza el TJUE en las sentencias de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C-229/14), de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09) y la más reciente de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21).

La sentencia impugnada parte de la base de que la relación laboral que unía a los Sres. [...] con DIA era de alta dirección, por lo que, siendo ambos simultáneamente consejeros, debe entenderse que la relación mercantil por la condición de consejeros absorbe la relación laboral por la condición de personal de alta dirección, todo ello en virtud de la teoría del vínculo.

Sin embargo, según consolidada jurisprudencia del TJUE, en el ámbito comunitario europeo no se admite que prevalezca a fortiori la relación mercantil -que supone la pertenencia al órgano de administración- sobre la consideración de trabajador de dicha persona a los efectos del Derecho de la UE, en determinadas circunstancias que son idénticas a las que concurrían en el caso de los mencionados señores. Conforme a esa jurisprudencia, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador.

En primer lugar, tenemos las sentencias del TJUE de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C229/14) y de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09). En ellas, el TJUE concluye que:

"...el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un miembro de un consejo de dirección de una sociedad de capital, que, a cambio de una retribución presta servicios a la sociedad que lo ha nombrado y de la que forma parte, que ejerce su actividad bajo la dirección o el control de otro órgano de la sociedad y que puede, en todo momento, ser destituido de sus funciones sin limitación alguna, cumple los requisitos para ser considerado "trabajador" en el sentido del Derecho de la Unión".

Aun prescindiendo de tales datos, la sentencia que se examina se limita a afirmar, de forma lacónica, en el F.J. quinto que la doctrina contenida en las Sentencias del TJUE "...no responde al supuesto de autos". Sin embargo, no cabe tal aseveración apodíctica, que ignora el sentido y finalidad de la doctrina del TJUE invocada, puesto que su presupuesto de hecho es idéntico al del caso.

De hecho, la Audiencia Nacional, al rechazar dicha jurisprudencia del TJUE citada, la infringe frontalmente, siendo claro que, de haber atendido a su contenido, el sentido del fallo podría haber sido distinto, pues habría situado la discusión en el marco de la deducibilidad de las retribuciones de trabajadores.

Es más, las doctrinas sentadas en las sentencias Balkaya y Danosa ha sido refrendada con rotundidad en la reciente STJUE de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21) en la que se concluye por el Tribunal que la circunstancia de que una persona que ejerza la función de director de una sociedad mercantil sea también miembro del órgano de administración de dicha entidad, no permite por sí sola, presumir o excluir la existencia de una relación laboral ni la calificación de dicha persona como trabajador asalariado a efectos del Derecho de la UE.

Así, lo que la sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022 declara es que no cabe negar a un trabajador, que además es miembro del órgano de administración de una compañía, los derechos o protecciones que la normativa comunitaria concede a los trabajadores por el mero hecho de formar parte del órgano de administración ni, consiguientemente, tampoco cabe negar a la empresa que lo contrata, los derechos y protecciones que la normativa concede a un empleador. Es decir, en suma, que el TJUE consagra que no cabe hacer de peor condición a un trabajador (ni a la empresa que lo contrata) por el hecho de formar parte del órgano de administración y aprovechar dicha circunstancia para negar derechos que la norma interna de un estado conceden a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.

Aplicada al caso que nos ocupa, que discurre obviamente en materia fiscal, no laboral, la jurisprudencia del TJUE supone que aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a éste o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquél, también, del órgano de administración, siempre que como se ha señalado en los apartados previos -es de repetir de nuevo- que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, siendo además nítido que están correlacionadas con los ingresos, circunstancias todas estas predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa.

La postura maximalista en que se funda la sentencia impugnada infringe el Derecho de la UE ya que, como hemos dicho, hace de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas

que los contratan que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras. Así, en el caso de los segundos, de los trabajadores estrictamente tales, no se cuestiona la deducibilidad del gasto en que consiste su retribución, mientras que en el primero de ellos -como administradores- se rechaza, a pesar de no existir ninguna diferencia que legitime dicho trato conforme a la referida jurisprudencia del TJUE y de que los señores en cuestión cobraban lo mismo antes y después de acceder al consejo.

Se podrá discutir la teoría del vínculo para considerar que la relación que les une a la compañía es de carácter mercantil, pero desde luego, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, no se les podrá hacer de peor condición que a los trabajadores que no forman parte del órgano de administración, ni a las empresas que los contratan, a las que en todo caso debe permitírseles deducir la remuneración que les satisfacen. Para salir al paso de que la doctrina del TJUE no es aplicable *ratione materiae* al caso debatido, lo que puede establecerse es que se hace eco de la existencia y posibilidad legal del doble vínculo entre el administrador que también es trabajador -lo fuera común u ordinario, lo fuera bajo contrato de alta dirección-, lo que desvirtúa la exclusividad del vínculo único, base argumental de la decisión adoptada.

Por tanto, también por esta razón, debemos estimar este recurso de casación y admitir la deducibilidad de las retribuciones controvertidas.

Es cierto que la última de las sentencias del TJUE que se han invocado, dentro del contexto de las tres que se citan, se refiere a que, por el hecho de ser administrador, quien a su vez sea también trabajador por cuenta ajena no deja de serlo a efectos de la protección que brinda a estos el ordenamiento jurídico de la Unión Europea en los artículos 2, apartado 2, y 12, letras a) y c), de la Directiva 2008/94/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/1794 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de octubre de 2015, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una jurisprudencia nacional según la cual una persona que ejerce, en virtud de un contrato de trabajo válido con arreglo al Derecho nacional, de forma acumulativa las funciones de director y de miembro del órgano estatutario de una sociedad mercantil no puede ser calificada de trabajador asalariado, en el sentido de dicha Directiva, y, por lo tanto, no puede disfrutar de las garantías previstas por esa Directiva.

Al respecto, hay una consideración que debemos reflejar: los perceptores de la remuneración sobre cuya deducibilidad se discrepa son dos trabajadores desde el principio de su relación con DIA, que luego, sin perder su condición, también eran administradores. Así lo afirma, sin polémica, el escrito de interposición del recurso. Desde esta perspectiva, no cabe afirmar que tengan un vínculo tal con la empresa que se pierda en ellos la nota de ajenez propia de la relación laboral.

Lo que viene a decirse en esa jurisprudencia, que la Audiencia Nacional desdeña, es que, a los efectos del Derecho de la Unión, no cabe aceptar la teoría del vínculo (único). No pueden ser trabajadores a unos efectos y no serlo a otros.

Además, su remuneración tiene un componente evidentemente derivado de una prestación de servicios probada, efectiva y onerosa, ajena por completo al concepto de liberalidad.

[...]"

8. Al igual que hiciera en su escrito de oposición presentado en el citado recurso de casación 6442/2021, en el presente asunto, el abogado del Estado aduce la exclusión de la deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Constatamos, nuevamente, que dicho alegato fue rechazado en la sentencia 875/2023 de 27 de junio, en los siguientes términos:

NOVENO. Sobre la exclusión de la deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

En cuanto a la tesis preconizada en el escrito de oposición, relativa a la exclusión de los gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15.1.f) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades- LIS-, norma que entró en vigor años después de los ejercicios comprobados), se trata de una invocación del Abogado del Estado que parece presidida por la aspiración de mantener a ultranza la validez del acto administrativo, aduciendo al efecto no una razón que fuera tenida en cuenta para regularizar, fundada exclusivamente en la índole liberalidades de los pagos realizados, conforme a las normas aplicables al caso, contenidas en el artículo 14.1 del TRLIS.

Tampoco se atempera el escrito de oposición a la finalidad de defensa de la sentencia, conforme a su posición procesal, pues introduce en esa labor un argumento corrector no solo no tenido en cuenta por la resolución que se trata de mantener, sino que no hubiera podido serlo, por falta de pretensión, de una parte; y por inaplicabilidad de la causa excluyente invocada *ex nihilo*, de otra. Con ello se excede el escrito de oposición de su función propia, que es la de sostener la pertinencia de la sentencia, no la de mejorar o rectificar su fundamentación por otra distinta que, al margen de su procedencia, trate de suplir las deficiencias argumentales de ésta, en especial en lo que respecta a la consideración como liberalidades -esto es, fundadas en un *animus donandi* - que, manifiestamente,

no es procedente. Lo que no es posible es introducir un motivo nuevo, que desdeña, con acierto, la noción de liberalidad, epicentro de la fundamentación de la sentencia, con la mira puesta en desactivar con nuevas armas el recurso de casación, desconociendo el ámbito casacional y el derecho a un proceso debido de la parte impugnante, fundada además en una causa inaplicable al caso, la del art. 15.1.f) LIS de 2014, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, años después del agotamiento del periodo comprobado.

Con ello se pretende, de hecho, una aplicación retroactiva, in malam partem, de una exigencia legal que no regía en el periodo regularizado, por lo que no puede servir de fundamento a la negación de la deducción fiscal del gasto -por razones nuevas y distintas de las determinantes de ese efecto-.

Por lo demás, al margen de lo que se ha razonado, ampliamente, sobre la inexistencia de infracción normativa mercantil y, en particular, de los arts. 130 TRLSA y 217 TRLSC, que ya han sido interpretados, máxime en la situación de sociedad de socio único que ostenta la mercantil DIA, difícilmente podrían ser considerados contrarios al ordenamiento jurídico estos emolumentos, máxime ante nuestra muy reiterada doctrina sobre la deducibilidad como gasto en el impuesto sobre sociedades de los intereses de demora que el contribuyente padece y sobre los que en su día se alegó tal causa de exclusión (serie de sentencias que comienza por la de esta Sala y Sección de 8 de febrero de 2021, dictada en el recurso de casación nº 3071/2019):

"[...] Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares".

9. Finalmente, en su Fundamento de Derecho Décimo, la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021, establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] DÉCIMO. *Jurisprudencia que se establece.*

A tenor de las consideraciones extensamente expuestas y fundamentadas, procede establecer la siguiente jurisprudencia, aplicable bajo la legislación mercantil y tributario por la que se rige el caso (art. 14.1.e) TRLIS, vigente para los ejercicios 2008 y 2010):

1) Las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible -art. 14.1.e) TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución, como sucede en este caso.

2) En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC).

3) Aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil -para ejercicios posteriores a los analizados-, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad."

10. Por último, cabe poner de relieve que la sentencia 1378/2023 de 2 de noviembre, rec. 3940/2022, ECLI:ES:TS:2023:4594, no observó impedimento para admitir la deducción como gasto, de la retribución percibida por el director general de la sociedad, que al mismo tiempo formaba parte -como vocal- de su Consejo de Administración, dualidad de funciones que no desnaturaliza la existencia de una prestación de servicios real, efectiva y no discutida, sin que, por tanto, la retribución percibida, cualquiera que sea su naturaleza, pudiera ser calificada como una liberalidad. Como indicamos allí "[...] nada impide que los administradores de algunas sociedades puedan percibir otras retribuciones por causa distinta de la propia condición de administrador, en este caso, por ser trabajador con contrato laboral de alta dirección, sin restricciones por el tipo de sociedad, de forma que las funciones de alta dirección por las que se les retribuye -en este caso, como director general- resultan perfectamente diferenciables de las que corresponden por su mera pertenencia al consejo de administración [...]"

En suma, nos encontramos ante una retribución que no se percibe por la condición de miembro del consejo de administración -que no resulta discutida en este recurso-, sino por el vínculo laboral como consecuencia de la prestación de unos servicios reales, efectivos y no discutidos que, cualquiera que sea su naturaleza, no puede ser una liberalidad, tal y como apreció acertadamente la sentencia recurrida."

Quinto. Consideraciones conclusivas, fijación de doctrina y resolución de pretensiones

Una vez esbozada la contextualización normativa y jurisprudencial del presente asunto, debemos realizar las siguientes consideraciones:

1. Como se infiere de lo expresado y por lo que se refiere al interés casacional suscitado por el presente recurso, además de enfatizar la prevalencia de la naturaleza mercantil que estructura la relación entre sociedad y administradores, en realidad, la Administración niega la deducibilidad del pago consistente en la retribución de los administradores porque no se observaron los requisitos de la legislación mercantil -lo que, a nuestro juicio, es tanto como negar que, en este caso, haya existido desde el punto de vista técnico jurídico dicha remuneración-, conclusión que reconduce -ya en el plano fiscal- a la causa de una mera liberalidad.

2. Es cierto que la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021, resuelve un asunto que presentaba una particularidad inexistente en el ahora enjuiciado y que no es otra que la circunstancia de que en aquel caso existía un socio único. Sin embargo, dicha circunstancia no obsta a proclamar, tal y como hicimos en aquella ocasión, que la normativa mercantil que resultaba aplicable durante los ejercicios cuestionados (2010 a 2014) y, en particular, los arts 130 TRLSA y el art. 217 TRLSC, en su redacción originaria, no exigían la necesidad de que la Junta General de una sociedad anónima aprobara las retribuciones de sus administradores, de modo que no constituye incumplimiento de la norma mercantil la pretendida inobservancia de un requisito que no es tal, pues no se prevé en ella.

3. La sentencia de instancia rechaza la deducibilidad de las retribuciones aduciendo falta de certeza en su fijación y entiende que no es posible admitir una aprobación tácita de la Junta general a través de la mera aprobación de las cuentas anuales.

El artículo 19 de los Estatutos proclama que el desempeño del cargo de administrador será remunerado, remuneración que "consistirá en una cantidad fija anual, que la Junta General de Accionistas determinará para cada ejercicio, y cuya libre distribución entre los administradores, que podrá realizarse con carácter desigual entre ellos, corresponderá al propio órgano de administración de la sociedad, pudiendo cobrarse por mensualidades."

Es evidente que en el presente caso se colma, de entrada, el principio de reserva estatutaria del sistema de retribución y, por tanto, la finalidad que inspira su exigencia que, conforme con la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 893/2011 de 19 de diciembre, rec. 1976/2008, ECLI:ES:TS:2011:9361, responde primordialmente a potenciar la máxima información a los accionistas a fin de facilitar el control de la actuación de estos en una materia especialmente sensible, dada la inicial contraposición entre los intereses particulares de los mismos en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en minorar los gastos y de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles.

La misma finalidad debe inspirar la previsión estatutaria -insistimos, no legalmente exigible en los periodos controvertidos- de que la Junta General, determinase dicha cantidad fija anual, sin que haya el menor indicio de que, en el presente caso, su preterición hubiera comprometido los intereses de alguno de los socios.

Además de la circunstancia expresada -que la aprobación de la retribución por la Junta General no resultaba obligatoria en el presente caso desde la perspectiva temporal-, no cabe desconocer la abundante jurisprudencia civil que otorga carta de naturaleza a la válida de retribución de los administradores sobre la base de los actos propios de los socios cuando la consintieran de modo inequívoco, circunstancia que, si bien comporta una apreciación fáctica -y, por tanto, ajena a esta sede casacional- no ha sido ponderada por la Sala de instancia a tenor de pronunciamientos tan relevantes como las sentencias del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 98/2018 de 26 de febrero, rec. 3574/2017, ECLI:ES:TS:2018:494; núm. 448/2008 de 29 mayo rec. 322/2002, ECLI:ES:TS:2008:2900; núm. 412/2013 de 18 de junio rec. 365/2011, ECLI:ES:TS:2013:3443; o, en fin, la sentencia núm. 330/2023, de 28 de febrero, rec. 3742/2019, ECLI:ES:TS:2023:767.

4. En cualquier caso -reiteramos- aun cuando se admitiera (a los solos efectos dialécticos, como señaláramos en la sentencia 875/2023 de 27 de junio) que hubiera existido incumplimiento de la legislación mercantil -en este caso sería, más bien, un incumplimiento de la previsión estatutaria- tal inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad. En otras palabras, no debería conducir necesariamente a la pérdida del derecho material o sustantivo a deducir un gasto contabilizado, acreditado y remunerador de unos servicios onerosos, efectivamente prestados, circunstancias que no se ha cuestionado que adornaran la percepción de la remuneración por parte de los administradores en este caso.

Además, tales retribuciones así percibidas no constituyen una liberalidad no deducible -art. 14.1.e) TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil.

5. De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

En las circunstancias del presente caso, las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil ni por la circunstancia de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas.

A la vista de que la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2022 no resulta conforme con la anterior doctrina, con estimación del recurso de casación, debemos casarla y anularla.

Asimismo, conforme a todo lo expuesto, estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 765/2019, interpuesto por la representación procesal de Industrias Cárnicas Loriente Piqueras, S.A contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de junio de 2019, resolución que se anula, así como aquellas de las que traiga causa, en particular, los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2014.

Sexto. Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no ha lugar a hacer declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. No ha lugar a hacer pronunciamiento sobre las costas de instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
2. Estimar el recurso de casación 4378/2022, interpuesto por la representación procesal de Industrias Cárnicas Loriente Piqueras, S.A ("INCARLOPSA"), contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2022, dictada en el recurso núm. 765/2019, sentencia que se casa y anula.
3. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 765/2019, interpuesto por la representación procesal de Industrias Cárnicas Loriente Piqueras, S.A ("INCARLOPSA"), contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de junio de 2019, resolución que se anula, así como aquellas de las que traiga causa, en particular, los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2014.
4. Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.