

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092331

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 269/2024, de 20 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7435/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribución de los administradores. *Retribuciones previstas en los estatutos sociales y aprobadas por la Junta General, aunque el acuerdo no este escrito.* El presente recurso trata de la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de la retribución satisfecha a los administradores de la sociedad que la AEAT considera que son en parte liberalidades y, por tanto, parcialmente no deducibles. La sentencia impugnada valida la argumentación de la AEAT. La recurrente sostiene que la sentencia recurrida infringe el art. 14.1 e) TR Ley IS ya que niega la deducibilidad de las retribuciones satisfechas por el mero hecho de que, a su parecer, no aparecen debidamente inscritas en el Registro Mercantil. Nunca se puso en duda, por la AEAT, el cumplimiento de los requisitos exigibles, como su realidad o veracidad, la debida inscripción contable, su correlación con la actividad empresarial por estar dirigidos a la mejora del resultado empresarial, asegura y debió reconocerse la deducibilidad íntegra, que no parcial, de los gastos satisfechos en concepto de retribuciones a los miembros del consejo de administración. La Sala se remite a su STS de 27 de junio de 2023, recurso n.º 6442/2021 (NFJ090385) que ha sido reiterada por otras muchas y en la que se fija como doctrina 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; serán, 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 este caso, el debate de la inclusión en los estatutos sociales de la remuneración de los administradores no es tal pues la disputa gira en torno a la interpretación del precepto estatutario. La respuesta del Tribunal es que sí resultan deducibles en el IS las retribuciones satisfechas a los administradores, cuando, en un supuesto como el enjuiciado, tales retribuciones han sido aprobadas por la junta general, por estar previsto en sus estatutos sociales, no siendo óbice para ello que el acuerdo correspondiente no haya sido formalmente inscrito en el Registro Mercantil, puesto que la voluntad de la junta general se deduce de otros documentos obrantes en el expediente y concurren los requisitos de realidad o veracidad, inscripción contable y correlación con la actividad empresarial. [Vid., ATS de 6 de julio de 2022, recurso n.º 7435/2021 (NFJ086938) y SAN de 18 de junio de 2021, recurso n.º 385/2018 (NFJ084786) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.
RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 130.
RDLeg. 1/2010 (TRLSC), art. 217.
Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

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. 269/2024

Fecha de sentencia: 20/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7435/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/10/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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.: 7435/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 269/2024

Excmos. Sres. y Excma. 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 20 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7435/2021, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Rodrigo Pascual Peña, en representación de la mercantil Valtecnic, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 18 de junio de 2021, en el recurso núm. 385/2018 sobre el impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011.

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

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 18 de junio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo 385/2018, interpuesto por Valtecnic, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de abril de 2018, y acuerdo de ejecución de 6 de septiembre de 2018, que resolvía las reclamaciones NUM000 y NUM001, desestimando la primera y estimando parcialmente la segunda, referida a la imposición de sanción, interpuestas por la ahora recurrente contra los acuerdos de liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011 (A02- NUM002) y de imposición de sanción dictados en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

Segundo. *Hechos relevantes.*

1. En fecha 28 de octubre de 2014, el inspector coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid dictó acuerdo de liquidación a la sociedad hoy recurrente, relativo al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, en el que resultaba una cantidad a ingresar de 598.325,29 euros, de los que 524.821,56 euros correspondían a cuota y 73.503,73 euros a intereses. Tal acuerdo había sido precedido por el acta de disconformidad, fechada el 2 de junio de 2014, modelo A02, número NUM002.

2. Una de las causas que motivó la regularización fue la consideración por parte de la Inspección de la improcedencia de la deducibilidad de una serie de gastos, entre los que se encuentran los conformados por las retribuciones satisfechas a los cuatro miembros del consejo de administración. La Inspección entendió que la interpretación del artículo 17 de los estatutos sociales era que la retribución máxima conjunta de todos los miembros del consejo de administración era de 1.000.000 euros, no siendo aplicable este límite respecto de cada administrador.

3. Las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción a Valtecnic S.A. por el impuesto sobre sociedades 2010 y 2011 de 361.103,17 euros, por infracción tributaria grave del artículo 191.1 de la LGT impuesta por acuerdo de fecha 28 de octubre de 2014 del inspector coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

4. Frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Central, órgano que resolvió, en resolución de 5 de abril de 2018, desestimar la formulada frente a la liquidación y estimar en parte la que combatía la sanción.

Tercero. *La sentencia de instancia*

Contra la mencionada resolución y contra el acuerdo de ejecución de 6 de septiembre de 2018, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó parcialmente en sentencia de 18 de junio de 2021, objeto del presente recurso. El fundamento de esta sentencia, por lo que atañe a la pretendida deducción de retribuciones satisfechas a los administradores, que considera improcedente, se contiene en el fundamento de derecho segundo, en el que se interpreta el artículo 17 de los estatutos de Valtecnic S.A inscritos en el Registro Mercantil en el sentido de que la cantidad fijada en el mismo lo era para el conjunto de los administradores, y no un límite para cada administrador, lo que imposibilitaba la aceptación de la deducción de las cantidades abonadas, que no se encontraban previstas en los estatutos y, por ende, debían calificarse de liberalidad no deducible. No empece a esta conclusión, según el razonamiento de la Sala de instancia, el hecho de que se tributara por cada administrador por estas cantidades percibidas, pues esta imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas no es imputable a la sociedad recurrente.

Solicitada aclaración con fecha 18 de junio de 2021, se dictó auto el 27 de septiembre de 2021 denegándose la aclaración de la sentencia.

Cuarto. Tramitación del recurso de casación.

1. Preparación. Don Rodrigo Pascual Peña, en representación de Valtecnic, S.A. preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 6 de septiembre de 2021.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 21 del Código de Comercio ["CCo"], aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885, y el artículo 9 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, (BOE 31 julio 1996, núm. 184) ["RRM"], el artículo 3.1 del Código Civil ["CC"], aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889 y el artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE 11 marzo 2004, núm. 61; rect. BOE 25 marzo 2004, núm. 73) ["TRLIS"].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 21 de octubre de 2021.

2. Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 6 de julio de 2022, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

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

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; el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre; y el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en su versión primigenia.

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. El representante procesal de Valtecnic, S.A. interpuso recurso de casación mediante escrito de 21 de septiembre de 2022.

Concluye el escrito de interposición concretando sus pretensiones entorno a la respuesta que debe darse a la cuestión planteada: "Conforme al artículo 14.1e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no cabe atribuir la calificación de donativo o liberalidad y negar la deducibilidad del gasto consistente en la retribución satisfecha al órgano de administración cuando en este concurren los requisitos de realidad o veracidad, inscripción contable y correlación con la actividad empresarial por tener como finalidad la mejora del resultado empresarial, sin que puedan añadirse requisitos no exigidos por la normativa tributaria y que, en puridad, irían en contra de su propia esencia".

4. Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 5 de diciembre de 2022, en el que, respecto de la pretensión deducida de contrario, considera que la doctrina a fijar, debe ser la siguiente: "las retribuciones pagadas a los administradores no previstas en los estatutos sociales o que excedan lo que en ellos se contempla, no pueden ser deducibles a efectos del IS, por ser contrarias al ordenamiento jurídico mercantil y ello tanto en el TRLIS como en la LIS actualmente vigente".

5. Votación, fallo y deliberación 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 12 de diciembre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 7 de julio de 2023 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 10 de octubre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

6. Alegaciones complementarias. Estando señalado el recurso para su deliberación, por la representación procesal de la parte recurrente se presentó escrito de alegaciones complementarias en relación con la STS de 27 de junio de 2023, dictada en el recurso de casación 6442/2021, posterior a la interposición del presente recurso, quedando el escrito unido a los autos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El presente recurso trata de la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de la retribución satisfecha a los administradores de Valtecnic, S.AL. durante los años 2010 y 2011. La AEAT considera que estas retribuciones son en parte liberalidades y, por tanto, parcialmente no deducibles.

Segundo. *La posición de las partes.*

Comienza señalando la recurrente que el 21 de noviembre de 2002, la junta general extraordinaria de Valtecnic dio nueva redacción al artículo, 17 de sus estatutos sociales en el extremo relativo a la retribución de los administradores.

En el Registro Mercantil se hizo constar (i) dicha modificación y, además, (ii) el contenido de la certificación de la sociedad por el que se explicaba la voluntad de la junta general de accionistas.

Más tarde, el 24 de julio de 2007, por la junta general de accionistas se acordó volver a cambiar la redacción de dicho artículo, con el único fin de modificar los importes de la horquilla con la que se podría retribuir a cada uno de los miembros del consejo de administración (importe mínimo y máximo). Consta inscrita dicha escritura y, asimismo, el justificante de examen y calificación del documento, pero no figura inscrita la parte del contenido de la certificación de la sociedad en la que se explicaba la voluntad de la junta con respecto a la retribución, extendida por el secretario del consejo de administración, que explica tanto esa voluntad de la junta como la modificación de los estatutos sociales.

Para Valtecnic, el nuevo acuerdo no suponía una modificación de la voluntad de la junta, esto es, que la nueva horquilla que se fijaba se aplicase de forma individual para cada miembro del consejo de administración, tal y como ya estaba reflejado en el Registro Mercantil desde la inscripción de la modificación estatutaria, de fecha 21 de noviembre de 2002.

Ese es el motivo de que el Registrador Mercantil no reprodujera en 2007 la misma voluntad de la junta que ya aparece inscrita en el Registro desde 2002, en su parecer. El artículo 36.3 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, prevé que los datos que deban hacerse constar en un asiento podrán omitirse cuando aparezcan en otro asiento de la misma hoja registral. El registrador únicamente anotó la nueva redacción del artículo 17 de los estatutos. Ni eliminó ni revocó la voluntad inscrita anteriormente ni la volvió a reproducir, seguramente por considerarlo innecesario, piensa la recurrente.

La recurrente se opone a los razonamientos de la AEAT, que utiliza dicha forma de inscribir los acuerdos sociales en el Registro Mercantil para interpretar que la voluntad de la junta no quedó inscrita, sin atender a ningún otro elemento o circunstancia distinto del artículo 17 de los estatutos sociales, y ello, en base a la fe pública registral. Añade que, de la redacción de ese precepto, la AEAT concluye que la horquilla establecida es para todo el consejo de administración y no individualmente para cada uno de los consejeros, y ello, advierte, a pesar de la literalidad del precepto discutido que se refiere - singularmente y en lo que respecta a dicha horquilla al "cargo de administrador" y no a "la totalidad del consejo".

La recurrente señala que en la demanda presentada ante el tribunal de instancia ya se opuso a los razonamientos de la AEAT, con los argumentos siguientes, entre otros:

"El hecho de que el registrador no hiciera constar el expositivo de voluntades en el Registro no significa que el acuerdo no este adoptado en esos términos y, por tanto, que a los mismos haya que atender para SLI interpretación. En este sentido, no puede obviarse que es el registrador mercantil a quien le corresponde la tarea de analizar y sintetizar lo manifestado en los acuerdos sociales que se inscriben en el Registro Mercantil y hacer constar lo que considera relevante. Ahora bien, el hecho de que una determinada manifestación de, voluntad no se inscriba no significa que la misma no exista ni, por supuesto, que no sea cierta. Al Sr. Registrador le compete la función de calificación y es quien es soberano para decidir qué parte de los documentos sometidos a inscripción es transcrita en la hoja registral.(...)

En cualquier caso, no podemos dejar de manifestar que la inscripción en el Registro es un mecanismo de garantía para con terceros. La fe pública registral es para garantizar los derechos de terceros. Sin embargo, en nuestro caso, no nos encontramos ante un conflicto con terceros, sino que la cuestión litigiosa se centra en la interpretación de una cláusula estatutaria debidamente inscrita que hace la inspección de Tributos. Por ello, la supuesta falta de inscripción de la manifestación de voluntad de la Junta no impide que la misma no conste debidamente probada.(...)

Aun más, esta parte considera que la actuación del Registrador fue intachable al no transcribir la totalidad del acuerdo de voluntades en el año 2007. Si se observa con detenimiento la hoja registral se puede apreciar que en el año 2002 si consta transcrito el acuerdo de voluntades.

En el año 2007 el registrador solo transcribe la modificación estatutaria. ¿Por qué? La respuesta es evidente: porque en el año 2007 La modificación estatutaria simplemente supuso cambiar la cuantía de la retribución sin modificar en ningún punto la redacción y el acuerdo de voluntad, el cual sí fue transcrito literalmente por el Registrador en el año 2002 y es, por tanto, conocido por los terceros que consulten la hoja de la compañía. Por lo tanto, el Registrador consideró innecesario volver a transcribir un acuerdo que no había sufrido modificación salvo en los importes mínimos y máximos a percibir por cada uno de los administradores".

La sentencia valida la argumentación de la AEAT, confirmando la calificación de liberalidad no deducible de parte de la retribución abonada al considerar que la inscripción del artículo 17 de los estatutos hace fe frente a terceros, entre los que se encuentra la administración, y ella constituye la "objetivación" de lo inscrito, más allá de cuál hubiera sido la voluntad del consejo de administración de Valtecnic.

El resto de los razonamientos consisten en traer a colación nuestras sentencias del año 2022 que flexibilizan la deducción de los gastos en el impuesto de sociedades y delimitan el concepto de liberalidad: STS de 30 de marzo de 2021, RCA 3454/2019 sobre el concepto de "liberalidad" como gasto no deducible en el impuesto sobre sociedades ex, artículo 14.1. e) TRLIS y sentencias de 6 de julio y 11 de 2022, RRCA 6278/2020 y 7626/2020.

Mantiene que la sentencia recurrida infringe 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. Esa infracción se produce en tanto que niega la deducibilidad de las retribuciones satisfechas por el mero hecho de que, a su parecer, no aparecen debidamente inscritas en el Registro Mercantil. Asegura la recurrente que la Audiencia Nacional no analiza adecuadamente la cláusula estatutaria discutida. Además, advierte, la sentencia no repara en que se trata de gastos contabilizados e incuestionablemente correlacionados con la actividad empresarial o que obedecen a la finalidad de mejorar el resultado empresarial. No cabe la calificación de liberalidad, afirma, cuando el gasto tenga causa onerosa y será en todo caso deducible cuando se cumplan los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental.

Nunca se puso en duda, por la AEAT, el cumplimiento de los requisitos exigibles, como su realidad o veracidad, la debida inscripción contable, su correlación con la actividad empresarial por estar dirigidos a la mejora del resultado empresarial, asegura. Por tanto, debió reconocerse en sentencia la deducibilidad íntegra, que no parcial, de los gastos satisfechos en concepto de retribuciones a los miembros del consejo de administración.

Sostiene que la aplicabilidad de la no deducibilidad de un determinado gasto depende de que exista una consustancial nota de gratuidad, que no aparece en el caso enjuiciado: Valtecnic debe abonar, conforme a los acuerdos adoptados y el propio derecho de sociedades que le resulta aplicable, unas retribuciones a los miembros del consejo de administración no como acto unilateral, libérrimo y graciable, sino como consecuencia de una obligación contraída de conformidad con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico. No existe en los pagos realizados a los administradores animus donandi alguno, más bien al contrario, existe una clara finalidad retributiva que deriva de una obligación onerosa y sinalagmática válidamente nacida en Derecho.

Asevera que, con un formalismo excesivo, la AEAT desvirtúa el sentido de la norma aplicada entendiendo que existe una liberalidad.

Efectivamente, por un lado, se devalúa el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la propia defensa, toda vez que se limita la posibilidad de acreditar la auténtica voluntad del precepto estatutario que se había modificado y que está en el origen de la discusión jurídica que afecta al presente recurso.

Pero es que, además, se exige la inscripción registral de la declaración de la junta de accionistas que rodeó la modificación estatutaria, aun cuando es algo que resulta ajeno al contribuyente en cuanto que no depende de él, constando en la propia escritura que la certificación expedida por el secretario del consejo de administración se "deja unida a la matriz para insertar y documentar en sus copias y traslados" y que se solicitó por el compareciente, dicho secretario, la inscripción de la escritura en los libros de su cargo, o la parcial de la misma si procediese, al amparo de lo dispuesto en el artículo 63 del Reglamento del Registro Mercantil.

A su juicio, un detalle formal menor (inscripción de la declaración de la junta decidida por el Registrador Mercantil) ha sido elevado por la sentencia de instancia a requisito determinante e insoslayable, de manera que no puede sino concluirse que la AEAT exigió un requisito indebido no regulado legalmente, desconociendo la auténtica capacidad económica del sujeto pasivo.

De todo lo expuesto infiere, en primer lugar, la infracción del artículo 14.1.e) TRLIS y la deducibilidad de la totalidad de las retribuciones satisfechas a los administradores.

También considera, en segundo lugar, que la sentencia recurrida infringe el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

Y ello, por un lado, porque la retribución prevista en dicho artículo debe ser deducible al estar indisolublemente ligada a la mejora del resultado empresarial y, por otro, porque al ignorarse el tenor del precepto estatutario citado -puesto en relación con el artículo 14.1.e) TRLIS- se está vulnerando el ordenamiento jurídico en las interconexiones mercantiles tributarias que se han señalado.

Como se ha expuesto reiteradamente, el nuevo acuerdo de 2017 no suponía una modificación de la voluntad de la junta, esto es, que la nueva horquilla que se fijaba se aplicase a cada consejero, tal y como ya constaba

reflejado en el Registro Mercantil con ocasión de la inscripción de la modificación estatutaria de fecha 21 de noviembre de 2002. No resultaba necesaria la reiteración de la voluntad de la junta de establecer la horquilla de retribución para cada uno de los consejeros porque ésta ya constaba debidamente inscrita.

La sentencia de instancia otorga especial énfasis a esta forma de inscribir los acuerdos sociales en el Registro y concluye que la voluntad de la junta no quedó inscrita, lo cual supone, a juicio de la recurrente, la infracción del artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, pues en base a ello se califica de liberalidad no deducible la retribución expresamente fijada en estatutos.

A mayor abundamiento, advierte la recurrente que las cuentas anuales de los ejercicios 2010 y 2011 fueron efectivamente aprobadas por la junta general de accionistas y estas no fueron objeto de impugnación. Esas cuentas anuales fueron depositadas en el Registro mercantil y en ellas consta registrada la retribución a los administradores como gasto deducible para determinar el resultado contable de la sociedad. La aprobación y depósito de las cuentas anuales supone que los socios ratifican la retribución satisfecha a los administradores, lo que además consta inscrito en el Registro Mercantil.

En tercer lugar, sostiene que la sentencia recurrida infringe el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en su versión primigenia (LSC, en adelante).

Mantiene que, en nuestro caso, la onerosidad es incuestionable en tanto que los estatutos sociales prevén expresamente esa onerosidad (sólo hay discusión en cuanto a la cuantificación). En definitiva, no cabe dudar de la onerosidad del gasto, que obedece al ejercicio del cargo de administrador, que a su vez obedece a la finalidad de mejorar el resultado empresarial.

Abre su oposición la Abogacía del Estado manifestando que el 28 de octubre de 2014, la AEAT dictó acuerdo de liquidación en relación con el impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011, del que resultaba una cantidad a ingresar de 524.841,56 euros de cuota y 75.503,73 euros de intereses. La liquidación se basó, entre otros ajustes, en la consideración por la Inspección, como gasto no deducible, de parte de las retribuciones satisfechas por Valtecnic a sus consejeros, al no estar prevista en los estatutos sociales, por entender que, según éstos, el máximo de 1.000.000 euros se refería a todos ellos en su conjunto y no a cada uno, como entendió la recurrente.

En todo caso, señala después la Abogacía del Estado, el sistema descrito en la STS de 26 de febrero de 2018 (Sala 1ª), resultante de la LSC, tras 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 es coincidente con el anterior en la necesidad de que sean los estatutos, aprobados por la junta, los que determinen la fórmula de retribución de los administradores por todos los conceptos.

Dice que la plasmación contractual de las retribuciones de los administradores 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. No en vano, se trata de contratos que, por diferentes razones legales, desde el problema de la auto-contratación, hasta su empleo como mecanismos para enervar las disposiciones estatutarias de orden público retributivo, están sometidos a un intenso escrutinio por su carácter perturbador del modelo corporativo".

De cualquier manera, afirma poco después, la relación de los consejeros con la sociedad es "orgánica" por definición, sin perjuicio de que como ha dicho la STS de 26 de febrero de 2018 (Sala 1ª), 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, siendo esta la razón última por la que las retribuciones de los consejeros deben precisarse en los estatutos de la sociedad, como norma constitucional u orgánica de la misma, sin perjuicio de que la ley deje un amplio margen de configuración estatutaria de esa retribución. En consecuencia, "la retribución no es legal si se decide por la Junta de accionistas (o por los propios administradores) en una decisión sin cobertura estatutaria, cuyo objeto sea incrementar las retribuciones estatutarias o establecer las que ni siquiera se contemplan en los estatutos o modificar las que se contemplan en forma distinta a la finalmente decidida".

Defiende que la LIS permite la deducción de las retribuciones de los consejeros en el supuesto que la ley vigente incluye en el apartado e) del artículo 15 pero rechaza que ello pueda conducir a que se admita la deducibilidad de retribuciones abonadas en frontal contradicción del principio ineludible de determinación estatutaria que preside la regulación mercantil. Si no se condiciona la deducibilidad de estas retribuciones al cumplimiento de este principio básico, en última instancia, se permite que las personas físicas que ejercen las funciones de administrador determinen su propia retribución y, además, las cuantías deducibles en el IS a su voluntad. En otras palabras, afirma, "para admitir la deducción de la retribución de los miembros del órgano de administración, es preciso que sea verdaderamente una obligación. Dada la naturaleza de la relación mercantil que liga a los miembros del órgano con la sociedad y las facultades de gestión y representación de la sociedad que tienen legalmente atribuidas (209 LSC), la decisión de pago de retribuciones en un determinado importe no se puede dejar a efectos tributarios a la voluntad de quienes van a percibirlas. Ello supondría atribuir a la propia sociedad la facultad unilateral de erosionar sus bases imponibles sin una correlativa obligación cierta".

Concluye sosteniendo que el principio de determinación estatutaria, rige en la actualidad y regía también antes de la reforma de la LSC por la Ley 31/2014 e impide que la junta de accionistas, o los propios administradores, aprueben unas retribuciones que los estatutos no amparan, de suerte que "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. La misma consecuencia, obviamente, es aplicable a cualquier decisión de los órganos sociales que se aparte o contradiga los estatutos".

Mantiene que a la calificación de liberalidad se llega, en esos supuestos, precisamente, por apreciar la contravención del ordenamiento jurídico. No se trata tanto de dilucidar si las retribuciones que perciben los administradores societarios deben ser calificadas como liberalidades, al no estar previstas en los estatutos sociales, para concluir en su no deducibilidad, sino de abordar si las mismas pueden ser gastos deducibles, cuando se abonan con infracción del ordenamiento jurídico

Asegura que, aunque el artículo 14.1 TRLIS aplicable *ratione temporis*, no incluía los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico en su relación de gastos no deducibles, afirma que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sí lo hizo, encontrando apoyo, a veces en el artículo 14.1. e) y otras en el artículo 10.3 TRLIS y en una interpretación integradora del conjunto del ordenamiento jurídico. En esa línea, razona que "si las retribuciones a los administradores abonadas en contra de la legislación mercantil, se califican como liberalidades, no es porque se niegue su correlación con la actividad empresarial o porque se considere que tales retribuciones se pagan sin obtener contraprestación alguna (lo que no es el caso, pues los administradores desempeñan las funciones). Lo que se entiende es que la sociedad, al pagar tales retribuciones sin la cobertura jurídica necesaria, está pagando lo que no tendría obligación de pagar (o más de lo que tendría obligación de pagar) ya que, en general, por disposición legal, el cargo de administrador es gratuito y las retribuciones de los administradores deben tener cobertura estatutaria".

Reconoce que, para rebatir que puedan incluirse en el artículo 14.1. e) TRLIS, las retribuciones de los administradores satisfechas en contravención de la normativa mercantil, se suele traer a colación la STS de 30 de marzo de 2021, RCA 3454/2019 y las posteriores sentencias que la citan. Sin embargo, discrepa de que estas SSTS analicen la posible inclusión en el concepto "donativos o liberalidades" de gastos en que incurre la sociedad sin cobertura jurídica. Mas bien, afirma, lo que analizan y rechazan, es la inclusión en esta categoría, de gastos que pudieran considerarse no relacionados con la actividad empresarial, al haber sido realizados por la sociedad en favor de los socios.

Se trata, aduce, de gastos derivados de negocios jurídico inter-partes, a diferencia de las retribuciones a los administradores, que provienen de una relación intrasocietaria.

Tampoco las SSTS dictadas en los RRCA 6278/2020, de 6 de julio de 2022 y 7626/2020, de 11 de julio de 2022 se oponen a que se pueda negar la deducibilidad de gastos por retribuciones de los administradores si son contrarias a la legislación mercantil. Estas SSTS no se refieren a administradores y, en todo caso, señala, dejan expresamente a salvo "las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales".

No cabe deducir de estas SSTS que sean deducibles las cantidades satisfechas a los administradores sin cobertura estatutaria, mantiene, reiterando a continuación que lo dicho en torno a la posible consideración como liberalidades, bajo la vigencia del TRLIS, de las cantidades pagadas a los administradores sociales en contra de la normativa mercantil, debe ponerse en relación con el art. 10.3 TRLIS y la doctrina tradicional del Tribunal Supremo.

No desconoce que la actual LIS de 2014 en el artículo 15.f), contiene una previsión expresa que excluye ya la deducibilidad de gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, previsión expresa que antes no existía, pero afirma que "esta disposición, plasma específicamente, lo que resultaba de la normativa y jurisprudencia anterior y responde a una premisa lógica indudable, como es la de que la Administración tributaria no puede incentivar fiscalmente, admitiendo su deducción, actos contrarios a Derecho".

No niega, por otro lado, que los pagos a los administradores en concepto de retribución puedan ser gasto deducible en el IS. De hecho, la LIS así lo recoge, en el supuesto que describe, cuando dice que no serán liberalidades "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". Ello es consecuente con el artículo 249, apartados 3 y 4 LSC y la interpretación de la Sala 1ª en la STS de 26 de febrero de 2018, pero aun reconociendo que no se analiza en el presente recurso la aplicación de ese inciso de dicho artículo 15.e) LIS de 2014, niega que puedan ser deducibles las retribuciones a los administradores, "si su pago y concreción se han realizado con contravención de la legislación mercantil".

Apostilla que, teniendo esto en cuenta, las letras e), último párrafo, sobre retribuciones a los administradores amparadas en un contrato de alta dirección o laboral y f) del artículo 15 LIS, son perfectamente compatibles, pues el primero se refiere a retribuciones aprobadas de acuerdo con la legislación mercantil y laboral vigente. Por tanto, interpreta, si la LIS 2014, excluye ahora del concepto de liberalidades las retribuciones a los administradores,

también excluye de la posible consideración como gastos deducibles, los contrarios al ordenamiento jurídico que incluye el ordenamiento mercantil.

Afirma que, en el presente supuesto, las retribuciones que la junta general de Valtecnic acordó pagar a sus administradores, eran contrarias a la legislación mercantil, puesto que excedían de lo contemplado en los estatutos cuyo tenor literal dejaba pocas dudas. "La interpretación, auténtica que pretende la Recurrente que se realice teniendo en cuenta lo explicitado en la motivación del acuerdo de la Junta General que aprobó el precepto estatutario, no se puede acometer cuando esa motivación no consta frente a terceros, pues ni se incorporaba a la escritura, ni se inscribió en el Registro".

Argumenta que, si la retribución de los administradores se aprueba en contra del tenor de los estatutos, se vulnera la normativa mercantil y el principio de determinación estatutaria consagrado por la jurisprudencia, principio que, frente a lo que suele decirse, no se dirige solo a proteger a los accionistas minoritarios sino también a terceros, entre los cuales se encuentra la Hacienda Pública.

Rechaza que la posición de la Administración al exigir que se cumpla la normativa mercantil sea formalista, como no lo es tampoco la norma misma. "Si se exige que conste en los Estatutos, al menos que el cargo de los administradores será remunerado, con concreción del sistema de retribución y, por tanto, se exige que la Junta en los acuerdos que adopte al efecto, respete las previsiones estatutarias, debiendo estarse al tenor literal de estas que consta en el Registro Mercantil, no es en un afán de mera constancia documental. Se trata de que se cumplan los estatutos y de que éstos reflejen las verdaderas condiciones de la retribución de los administradores en garantía, no solo de socios minoritarios, sino también de terceros, como pueden ser los acreedores de la sociedad, o la Hacienda Pública".

Añade que la exigencia de determinación estatutaria de todas las retribuciones, "pretende facilitar el control a los socios de la actuación de los administradores que puedan sentir la tentación de incrementar sus propias retribuciones, lo que no se cumple si no existe el acuerdo, con mayoría cualificada de la Junta, que se exige para aprobar o modificar los Estatutos".

Tercero. El criterio de la Sala

El artículo 17 de los estatutos sociales, tanto en la redacción de 2002 como en la de 2017, se refiere al "cargo de administrador" que no al órgano de administración, estableciendo que es retribuido y que consistirá en una remuneración alzada entre un importe mínimo y un máximo, concretamente, para los periodos indicados (10.000 y 1.000.000 euros) que fijará cada ejercicio la junta general y, asimismo, que dicha cantidad podrá ser diferente para cada miembro del consejo de administración.

En el Registro Mercantil constan dichas disposiciones estatutarias (anotación 30 de las incluidas en el mismo en relación con Valtecnic). Consta en el expediente copia de las actas de la junta general y universal de accionistas en el que se detalla la forma en que se reparten de manera efectiva, para cada ejercicio, las cantidades antes señaladas, particularmente, las tres siguientes:

Acta de la junta general extraordinaria celebrada el día 30 de noviembre de 2009, en la que se fija la cifra de retribución anual de los miembros del consejo de administración en a la cuantía máxima de 1.500.000 euros, que podrá repartirse por el propio consejo de administración de forma no igualitaria entre los distintos miembros del mismo y variará en función de su dedicación y trascendencia de las gestiones realizadas. Por tanto, la junta general y universal de accionistas fijó un porte de 1.500.000 euros para las retribuciones totales de dicho consejo. Igualmente constan en este expediente, actas de 3 de mayo de 2010 y de 2011 de la junta general y universal de accionistas en las que la cuantía máxima se fija, respectivamente, en la cuantía de 1.500.000, 1.460.000 y 1.465.000 euros.

En el ejercicio 2010 Valtecnic contabiliza y se deduce como gasto en concepto de sueldo del consejo de administración (cuenta 65200) 1.500.000 euros. En el año 2011 por ese mismo concepto contabiliza y se deduce 1.460.000 euros.

En el acta de disconformidad A02 NUM002 se reproducen ambas actas del consejo de administración, especificando la cuantía que corresponde a los cuatro administradores (541,680, 351.000, 556.320 y 51.000 euros, que totalizan, en efecto, 1.500.000) para 2010 y para 2011 (475.000, 611.812, 341.188 y 32.000, que, también efectivamente, totalizan 1.460.000). Los acuerdos adoptados anualmente por la junta general son congruentes con el artículo 17 de los estatutos sociales.

En opinión de la inspección, es claro que en el artículo 17 de los estatutos sociales, en la redacción a la sazón vigente, se indica, en efecto, que el cargo de administrador es retribuido y que consistirá en la retribución de una remuneración anual alzada entre un importe mínimo de 10.000 y máximo de 1.000.000 de euros que debe determinar la junta de accionistas. Asevera que de la lectura de esta primera fase se podría entender, efectivamente, que esta horquilla podría referirse a todo el consejo de administración o individualmente de cada miembro, sin embargo al indicar la siguiente frase que "esta cantidad" podrá repartirse por el propio consejo de administración de forma no igualitaria entre sus miembros, queda fuera de cualquier duda o interpretación que 1.000.000 euros es el máximo a repartir entre todo el consejo de administración y no individualmente para cada uno de sus miembros.

Es evidente que la redacción de dicho precepto es confusa, pero nos parece válida la interpretación de Valtecnic defendida en el seno del procedimiento inspector y reiterada, desde entonces, considerando que la totalidad de la remuneración abonada a los administradores, durante los años 2010 y 2011, está dentro de los límites estatutarios, siendo congruentes con ellos los acuerdos posteriores de las juntas que establecen que para cada administrador es un máximo de 1.000.000 euros. Ambos límites, el estatutario y su concreción, dentro de los límites de este, por la junta general, se han respetado en la presente ocasión. La discrepancia, pues, reside en la interpretación del precepto estatutario, sin entrar a valorar, realmente, los acuerdos de la junta general de 24 de julio de 2007. Este proceder ha impedido interpretar, a la luz del expositivo de la voluntad de dicha junta, contenido en el acuerdo unido a la escritura de 2007, que los límites lo son para cada administrador -límite que sí se cumple- y no para el conjunto del consejo de administración. No es razonable concluir que la falta de anotación literal en la hoja registral de la voluntad expuesta en el certificado de la junta del año 2007, que obra en el expediente, impida su consideración aun cuando esa misma voluntad ya constaba expresamente reflejada desde 2002. La sentencia de instancia mantiene el criterio de que para la interpretación del artículo 17 de los estatutos sociales únicamente puede atenderse al contenido de éste, pero limitando su examen a lo que el Registrador Mercantil haya reflejado en la hoja registral al tiempo de la modificación estatutaria y sin considerar los acuerdos anotados anteriormente en el Registro y que no habían sido enmendados o anulados.

El artículo 217 (remuneración de los administradores) LSC, en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, en virtud de la disposición transitoria de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, dispone:

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

2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- a) una asignación fija,
- b) dietas de asistencia,
- c) participación en beneficios,
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
- f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y
- g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables".

Mientras que el mismo artículo, en la redacción precedente, que es la aplicable a los ejercicios 2010 y 2011, ejercicios a los que se refiere el presente recurso de casación, dispone:

"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".

Nótese que la aprobación por la junta general de la remuneración de los administradores solo está prevista para la sociedad de responsabilidad limitada, no lo está para la sociedad anónima, justamente, el tipo de sociedad que es la recurrente Valtecnic. La diferencia de redacción no es irrelevante.

Por su parte, el artículo 159 LSC, dedicado a la junta general prevé:

"1. Los socios, reunidos en junta general, decidirán por la mayoría legal o estatutariamente establecida, en los asuntos propios de la competencia de la junta.

2. Todos los socios, incluso los disidentes y los que no hayan participado en la reunión, quedan sometidos a los acuerdos de la junta general".

Mientras que el artículo 160 LSC, relativo a competencia de la junta, en vigor a partir de 24 de diciembre de 2014, en virtud de su disposición adicional cuarta de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, dispone:

"Es competencia de la junta general deliberar y acordar sobre los siguientes asuntos:

- a) La aprobación de las cuentas anuales, la aplicación del resultado y la aprobación de la gestión social.
- b) El nombramiento y separación de los administradores, de los liquidadores y, en su caso, de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la acción social de responsabilidad contra cualquiera de ellos.
- c) La modificación de los estatutos sociales.
- d) El aumento y la reducción del capital social.
- e) La supresión o limitación del derecho de suscripción preferente y de asunción preferente.
- f) La adquisición, la enajenación o la aportación a otra sociedad de activos esenciales. Se presume el carácter esencial del activo cuando el importe de la operación supere el veinticinco por ciento del valor de los activos que figuren en el último balance aprobado.
- g) La transformación, la fusión, la escisión o la cesión global de activo y pasivo y el traslado de domicilio al extranjero.
- h) La disolución de la sociedad.
- i) La aprobación del balance final de liquidación.
- j) Cualesquiera otros asuntos que determinen la ley o los estatutos".

Antes de esa modificación, su redacción disponía:

"Es competencia de la junta general deliberar y acordar sobre los siguientes asuntos:

- a) La aprobación de las cuentas anuales, la aplicación del resultado y la aprobación de la gestión social.
- b) El nombramiento y separación de los administradores, de los liquidadores y, en su caso, de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la acción social de responsabilidad contra cualquiera de ellos.
- c) La modificación de los estatutos sociales.
- d) El aumento y la reducción del capital social.
- e) La supresión o limitación del derecho de suscripción preferente y de asunción preferente.
- f) La transformación, la fusión, la escisión o la cesión global de activo y pasivo y el traslado de domicilio al extranjero.
- g) La disolución de la sociedad.
- h) La aprobación del balance final de liquidación.
- i) Cualesquiera otros asuntos que determinen la ley o los estatutos".

Como puede comprobarse ambos preceptos tienen un elevado grado de coincidencia, particularmente coinciden en su cláusula de cierre, "Cualesquiera otros asuntos que determinen la ley o los estatutos". Este es, justamente, nuestro caso, puesto que los estatutos establecen que la junta general aprobará las retribuciones de los administradores. Difieren en la nueva letra f) de dicho precepto introducida por la citada Ley 31/2014, de 3 de diciembre.

Estando ya aquí, es el momento de remitirnos a nuestra reciente jurisprudencia, representada por la sentencia 875/2023, de 27 de junio, RCA 6442/2021 (reiterada en los extremos que ahora importan, por las sentencias 1378/2023, de 2 de noviembre, RCA 3949/2022, y 75/2024, de 18 de enero, RCA 43768/2022).

En dicha sentencia, de 27 de junio de 2023 RCA, 6442/2021, afirmamos, en su fundamento de derecho cuarto, dedicado al concepto de liberalidad a efectos del impuesto sobre sociedades:

"1. La denegación de la deducibilidad de este gasto controvertido, consistente en retribución a administradores -o a trabajadores que, a su vez, son administradores- se funda en que constituyen una liberalidad. Así lo asevera, con toda claridad, la sentencia impugnada. Pues bien, esta Sala, en recientes sentencias, como la de 21 de julio de 2022 (recurso de casación nº 5309/2020) y otras varias, ha establecido la siguiente doctrina:

"[...] OCTAVO. *Fijación de la doctrina jurisprudencial.*

La respuesta a la cuestión de interés casacional, en lo relativo a la interpretación del art. 14.1.e) TRLIS requiere la remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 30 de marzo de 2021, cit., en la que se dijo que "[...] el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, 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; serán, 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 [...]".

Y esta doctrina, debe complementarse, en el presente litigio, en el sentido de que en un caso como el enjuiciado, los gastos financieros devengados por un préstamo que está relacionado de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, aunque no con un concreto ingreso u operación, no constituyen un donativo o liberalidad pues tienen causa onerosa al igual que el préstamo a cuyo cumplimiento responden, y serán fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades siempre que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental [...]".

Según el artículo 14 TRLIS de 2004, aquí aplicable:

"[...] *Gastos no deducibles.*

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 [...]".

Desde esta perspectiva, esencial en el actual sistema del Impuesto sobre Sociedades, es de destacar que se fundamenta en esencia en el resultado contable (art. 10.3 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que rige en este asunto, que ya había inaugurado la anterior Ley 43/1995, que aquélla vino a refundir): "[...] en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Desde este punto de vista primordial, 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 receptor 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.

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.

4. Cabe mencionar al respecto la STS de 30 de marzo de 2021 (Recurso de casación nº 3454/2019), que afirmó:

"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"; (en su apartado a) comprende a "Los que representen una retribución de los fondos propios"; pero ya se ha advertido que no es este el precepto que se aplicó al caso que nos ocupa).

Como ponen de manifiesto ambas partes en sus escritos, este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la materia y tema que nos ocupa.

El concepto que debe servir de cabecera para desentrañar el presente debate, es el de gasto deducible; como en otras ocasiones hemos indicado, no es un concepto pacífico, como se pone de manifiesto en el estudio histórico que se contiene en la sentencia de este Tribunal de 19 de diciembre de 2003, sirviéndonos, a los efectos oportunos, la conclusión que se alumbró en el sentido de que (la negrita se incorpora) "Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable", que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc., y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios".

Sobre lo que ha de entenderse por gasto contable nos ilustra la parte recurrente cuando dice que "Siendo ello así, por mor de la remisión establecida en el artículo 10.3 TRLIS resulta obligado acudir a la normativa contable, debiendo advertirse que el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad 1 (BOE de 27 de diciembre) ["PGC"], enunciaba el contenido del principio de correlación de ingresos y gastos indicando que: "El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa".

Con lo que pone de manifiesta un elemento clave, "De este modo, como principio contable general puede afirmarse que un "gasto contable", para ser considerado tal, debe ser realizado para la obtención de ingresos, esto es, debe estar correlacionado con los ingresos", elemento que necesariamente se traslada, también, con carácter general, respecto de los gastos deducibles. O dicho de otro modo, si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como base el resultado contable de la entidad, los gastos contabilizados necesariamente sólo pueden ser aquellos realizados para la obtención de ingresos, por lo que, en principio, sólo pueden considerarse como gastos deducibles fiscalmente los correlacionados con los ingresos, sin perjuicio de las correcciones fiscales que procedan conforme a las normas desarrolladas en el expresado Título IV. Un gasto no contable, por ende, no puede ser gasto fiscalmente deducible; el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible.

Constituyendo la anterior reflexión un avance en la determinación del significado de gasto deducible, visto cómo se calcula en el Impuesto sobre Sociedades la base imponible, no puede concluirse que todo gasto contable es gasto deducible. En pronunciamientos anteriores se ha indicado que el gasto contable responde a su naturaleza económica, y en función de las normas y principios contables aplicables, con independencia de las normas tributarias.

El gasto deducible a efectos tributarios se obtiene corrigiendo el resultado contable, hallado de acuerdo con las normas contables, mediante la aplicación de las normas tributarias. Por tanto, ya se ha dicho por este Tribunal, "puede acogerse la tesis doctrinal de que son gastos no deducibles fiscalmente aquellos que no pueden ser tenidos en cuenta para la determinación del resultado fiscal o tributario del ejercicio".

En definitiva, cuando no haya que corregirse por las normas fiscales, el gasto contable será gasto deducible; en concreto, en principio un gasto como el que analizamos, un gasto financiero para hacer frente al préstamo referido, sobre lo que no existe discusión ni disputa, es un gasto contable y como tal fue registrado, justificado e -en los períodos que nos ocupa- imputado temporalmente, luego es un gasto fiscalmente deducible, excepto que se considere que constituya un donativo o una liberalidad -tal y como ha acontecido en el presente asunto-, en el sentido que es configurado por el art. 14.1.e), o considerándose donativo o liberalidad esté excluido como gasto no deducible conforme a los términos del expresado precepto -recordemos que se ha subsumido el gasto que nos ocupa en este precepto, no en algún otro que lo exceptúa como gasto deducible-.

No estorba indicar que en relación con la ecuación correlación gastos-ingresos, hemos dicho, Sentencia de 8 de febrero de 2021, rec. cas. 3071/2019, que "Además, no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles", lo que mutandis mutandi -no trataba dicha sentencia sobre donativos y liberalidades-, no existe inconveniente en acoger, como criterio más amplio, objeto de las matizaciones que en cada caso sean necesarias, que también puede ser gasto deducible el que está correlacionado con la propia actividad económica empresarial, en tanto que, en general, resulta incontrovertible su vinculación con los ingresos. Cabe añadir que los ciclos económicos de las empresas no tienen por qué coincidir con el período impositivo del gravamen que nos ocupa, de suerte que no son extrañas operaciones empresariales cuyo resultado económico exceden del período de imputación en el impuesto sobre sociedades, sin que por ello se le pueda negar su condición, en su caso, de gasto deducible en el período de imputación que corresponda cuando existe la correlación con la actividad económica empresarial. En definitiva, si bien no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos, unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial que como tal se proyecta, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, lo que justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro. Lo que conlleva, con las concreciones que luego se harán respecto del significado de donativos y liberalidades, que estos quedan excluidos de los gastos no deducibles cuando el donativo o la liberalidad se realicen para la obtención de un mejor resultado empresarial en los términos perfilados anteriormente y en el sentido que más tarde se dirá.

Esta idea estaba ya presente en la jurisprudencia pronunciada sobre la materia. En la sentencia de 1 de febrero de 2017, rec. cas., por ejemplo, se vino a confirmar la sentencia de instancia, considerando que se trataba de una cuestión fáctica y de valoración de la prueba, dando por correcto el criterio sentado en la expresada sentencia, en la que frente al parecer de la Administración, en cuanto que los gastos no estaban correlacionados con los ingresos y sólo beneficiaba a los socios la operación llevada a cabo, procediendo la empresa al pago de dichos gastos como donación o liberalidad, no siendo en consecuencia deducible el gasto a efectos fiscales, se entendió que "los contratos suscritos se llevaron a cabo en beneficio de la actividad económica general de la empresa y, por lo tanto, existe vinculación entre los ingresos y los gastos... se buscó también el incremento de la capacidad productiva de FADESA INMOBILIARIA y de todo el grupo, de hecho la empresa cerró el ejercicio con un incremento en el volumen de ingresos -a lo que probablemente pudo contribuir la OPA- y como se razona por la sociedad demandante, sin duda, el incremento de valor obtenido con la venta repercute en el interés social de la compañía que, por ejemplo, mejora sus ratios financieros y facilitaba así el acceso a fuentes de financiación. No estamos, por lo tanto, en contra de lo que se razona por la Inspección, ante una operación que beneficiase en exclusiva a los socios vendedores, sino que, lejos de ello, también beneficio a la sociedad".

Las consideraciones que hace el Abogado del Estado descansan sobre la base de interpretar el art. 14.1.e) a la luz del principio de correlación de ingresos y gastos, "ha de interpretarse a la luz del citado principio de correlación de ingresos y gastos", pero no desde la dimensión general a la que antes nos hemos referido, sino dotando a dicho elemento con una sustantividad propia e independiente de su configuración general como gasto contable-gasto deducible, extendiendo la correlación de ingresos y gastos al concreto supuesto contemplado en la norma respecto de los donativos y liberalidades, "a juicio de esta parte, cuando el precepto dice que no se consideran donativos y liberalidades los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos (aunque jurídicamente puedan serlo), se ha de entender, a la inversa, que los gastos no correlacionados con los ingresos, a los solos efectos de su deducibilidad, que son los que regula este artículo, deben ser considerados como liberalidades aunque jurídicamente no lo sean y, por tanto, no deducibles". Lo que le hace concluir que el gasto que nos ocupa, que el propio Abogado del Estado, califica de gastos financieros, no son deducibles, "Por ello, en casos, como el que nos ocupa, de gastos financieros que, claramente constituyen la contraprestación que recibe el Banco por adelantar el capital necesario para realizar una operación, la consideración como liberalidad no deducible a efectos del art. 14.1.e) TRLIS, no supone que se esté calificando jurídicamente el contrato de préstamo con el banco, como contrato gratuito o como donación, lo que obviamente no es. Lo que supone es que, analizando la operación que, a partir de ese contrato, se trata de financiar, se deduce que ésta no tiene relación con los ingresos de la sociedad sino que se realiza en beneficio de los socios; de aquí su calificación como liberalidad y, por ende, como gasto no deducible. La calificación como liberalidad se hace pues atendiendo a la relación entre la Sociedad y el gasto, para dilucidar si

repercute o no en beneficio de ésta. No se hace extensiva pues a la relación entre Sociedad y tercero que recibe el pago".

Como ya se ha dicho, y en este sentido se manifiestan ambas partes, son numerosas las sentencias que se han dictado sobre este tema; sentencias que señalan las dificultades y complejidad, primero, en la delimitación del concepto de gastos deducibles, como antes ya se dijo, para, segundo, descender a la consideración de gastos no deducibles de donativos y liberalidades. Hablar de correlación de ingresos y gastos, y donativos y liberalidades, más parece por su antagonismo estar hablando de realidades distintas. Esta perplejidad se puso de manifiesto, por ejemplo, en la Sentencia de 20 de junio de 2016, rec. cas. 2555/2015, en la que se dijo que (se añade las negritas):

"Con estos antecedentes es complicado calificar este gasto de liberalidad; con todo, la propia LIS después de excluir como gasto deducible a las liberalidades, establece las excepciones de los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios y los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Para el legislador dentro del término de liberalidades se comprende todos estos gastos que evidentemente están presididos por un ánimo oneroso, procurar mediante los mismos la obtención de unos mejores resultados empresariales, mayor beneficio. Sin entrar en la perplejidad que supone una regulación que, al menos, resulta contradictoria, crea incertidumbres y dudas difícil de solventar, aportando un grado de inseguridad que se traduce en una permanente conflictividad, al punto que la propia parte recurrente en el presente llama la atención sobre la imposibilidad de advertir en su comportamiento un *ánimus donandi*, cuando el pago responde al cumplimiento de una obligación bilateral, lo procedente para salir airoso de este trance es centrar el objetivo en lo que establecido como excepcional, pero que por su propia formulación acaba convirtiéndose en la regla definidora, esto es son gastos deducible, en definitiva, "los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos". Por consiguiente, todo gasto correlacionado con los ingresos es un gasto contable, si todo gasto contable es gasto deducible en Sociedades, sin más excepciones que las previstas legalmente, lo procedente es examinar si estamos ante una liberalidad que se exceptúa, a su vez, en cuanto que como gasto pudiera estar correlacionada con los ingresos".

Si atendemos a la sistemática y al tenor literal del precepto, no son gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades, los donativos y liberalidades, esto es, deben excluirse como gastos deducibles los gastos que teniendo un reflejo contable se realizan con *ánimus donandi*, aquellos realizados a título gratuito. Sin embargo, si donativos y liberalidades, cuyo significado jurídico en el Derecho común no tiene más alcance que el referido, art. 12.2 de la LGT, la lectura del texto completo del art. 14.1.e) indica que dentro de donativos y liberalidades se comprende gastos, "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", que de suyo poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad, una causa que podríamos identificar como propia de la actividad empresarial, que excede de la simple liberalidad para descubrir una finalidad empresarial, pues si bien son gastos que como cualquier donativo o liberalidad no persiguen una correlativa contraprestación, sí en cambio su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial.

Conforme a su regulación, hemos de convenir que la naturaleza propia de estos gastos responde en el impuesto sobre sociedades, por así haberse dispuesto legalmente, a la categoría concreta de donativos o liberalidades, y dentro de estos cabe distinguir los expresamente exceptuados como no deducibles.

De dotarle del contenido y alcance que pretende el Abogado del Estado, el resultado es que desaparece esta categoría para integrarse en la general de gastos deducibles correlacionado necesariamente con los ingresos, con la actividad financiera empresarial. Se entra en un bucle en el que donativos y liberalidades como gastos no deducibles y sus excepciones legalmente dispuestas, pierden toda significación propia, en tanto que al no estar relacionados con los ingresos nunca serán gastos deducibles sin necesidad de tener que ser considerados donativos y liberalidades; lo que convertiría al precepto en una regla redundante e inútil que además resulta contradictoria con la categoría que contempla al incluir estos gastos excluidos de la no deducibilidad entre los donativos o liberalidades.

El precepto, pues, no puede más que referirse, no a los gastos deducibles en general, sino a los que comprendidos dentro de gastos propios de donativos o liberalidades el legislador ha querido considerar como gastos deducibles excluidos con sus excepciones. Poseen una significación y alcance propio.

Son deducibles, por tanto, aquellos gastos que siendo donativos o liberalidades -entrando en esta categoría descrita y desarrollada en el art. 14.1.e)- se realizan "por relaciones públicas con clientes o proveedores... los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa... los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios", esto es, estos gastos son los que coloquialmente se conocen como atenciones a clientes o al propio personal y lo promocionales; a los que hay que añadir, con mayor grado de indeterminación, todos aquellos donativos o liberalidades realizados por la empresa "que se hallen correlacionados con los ingresos", con el alcance y significación que antes se ha apuntado, esto es, los donativos y liberalidades realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor

resultado empresarial; son estos gastos por esencia, gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aún cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediatez, sino que, lo más común por su propia naturaleza y características, es que persigan un resultado indirecto y de futuro -atención a clientes y proveedores buscan fundamentalmente fidelizar a unos y otros de futuro, atenciones a empleados incentivarlos en el trabajo a desarrollar, o promocionar productos o la propia empresa persigue lograr ventajas en ventas y posicionamiento empresarial, por ejemplo-, sirviendo el último supuesto contemplado, "que se hallen correlacionados con los ingresos", como cláusula de cierre, que se extiende a todos aquellos donativos y liberalidades que no comprendidos expresamente en los referidos legalmente, conceptualmente quepan en la subcategoría que conforman estos donativos y liberalidades que respondiendo a la misma estructura y finalidad deban excluirse de los gastos no deducibles, y por tanto, debiéndose considerar gastos deducibles.

De la lectura del precepto, también puede concluirse que se esboza un ámbito subjetivo de aplicación, gastos en beneficios de clientes, de proveedores o de trabajadores, lo que parece excluir aquellos gastos dispuestos a favor de accionistas o partícipes; lo que responde a la lógica del diseño normativo, puesto que cuando el objetivo no se integra en la propia actividad empresarial de optimizar los resultados empresariales, sino en beneficio particular de los componentes de la sociedad, decae cualquier consideración de gasto deducible excluido de los donativos o liberalidades.

Tercero. Fijación de doctrina.

A las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en el auto de admisión cabe responder, por ende, que el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, 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; serán, 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".

Por otra parte, en el fundamento de derecho séptimo de la misma sentencia de 27 de junio de 2023, RCA, 6442/2021, referido a la denominada teoría del vínculo, sostuvimos:

"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. Andrés y Anselmo) 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"

También en dicha sentencia, de 27 de junio de 2023 RCA, 6442/2021, esta vez en su fundamento de derecho octavo, relativo a 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, declaramos:

"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 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).

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".

Por último, asimismo, en la sentencia de 27 de junio de 2023 RCA, 6442/2021, refiriéndose a la exclusión de la deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, declaramos:

"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".

Por lo demás, existe un desajuste entre la cuestión admitida en el auto de admisión y la controversia realmente suscitada, puesto que, en realidad, el debate de la inclusión en los estatutos sociales de la remuneración de los administradores no es tal, se parte de la base de que sí están incluidos, la disputa gira en torno a la interpretación del precepto estatutario.

Como recuerda la sentencia núm. 1378/2023, de 2 de noviembre, dictada en el recurso de casación 3940/2022, reiteradamente, "el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de Enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello, las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto, sin entrar sobre las cuestiones que, aun cuando pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto".

Ello conduce, en el presente caso, adaptando la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, la respuesta que debemos dar es que sí resultan deducibles en el impuesto sobre sociedades las retribuciones satisfechas a los administradores, cuando, en un supuesto como el enjuiciado, tales retribuciones han sido aprobadas por la junta general, por estar previsto en sus estatutos sociales, no siendo óbice para ello que el acuerdo correspondiente no haya sido formalmente inscrito en el Registro Mercantil, puesto que la voluntad de la junta general se deduce de otros documentos obrantes en el expediente y concurren los requisitos de realidad o veracidad, inscripción contable y correlación con la actividad empresarial.

Cuarto. Resolución de las pretensiones.

La pretensión de la recurrente es la de casar y anular la sentencia de 18 de junio de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictada en el procedimiento ordinario 385/2019 y las resoluciones administrativas de las que trae causa y en concreto, que se anule la resolución del TEAC núm. NUM000, de 5 de abril de 2018 y el acuerdo de liquidación de 28 de octubre de 2014.

Por su parte, la Abogacía del Estado, concluye que, en este supuesto, los gastos que la recurrente pretendía deducirse en el IS no eran deducibles, por ser contrarios a la legislación mercantil, por lo que la SAN recurrida es conforme a derecho y el recurso debe ser desestimado.

No es un tema menor que la AEAT no ha negado extremos tales como que concurren los requisitos de realidad o veracidad, inscripción contable y correlación con la actividad empresarial. Lo que ha rechazado es la deducción de toda la retribución satisfecha a los administradores, sino de parte de ella, pero no por incumplimiento de esos requisitos, sino, por un lado, por la interpretación que realiza del artículo 17 de los estatutos sociales y, por otro, porque no ha sido inscrito el acuerdo de la junta general relativo a las retribuciones a los administradores. No está de más señalar que la aprobación por la junta general si se ha producido, siendo excesivo rechazar la parte de la deducción que supere el importe que, a su juicio, se deriva de los estatutos sociales. Al incumplimiento de la mencionada inscripción registral, la AEAT le atribuye unas consecuencias diferentes en función de que las retribuciones satisfechas alcancen determinada cuantía, la fijada, según la AEAT, en los estatutos sociales, o superen dicha cantidad. En el primer caso, esos supuestos incumplimientos no tienen ninguna consecuencia negativa para el contribuyente, a los efectos del presente recurso, en cambio, sí tiene resultado negativo en el segundo caso cual es reforzar la calificación de gasto no deducible de esa parte de la retribución.

Ahora bien, como ya se ha indicado, hay que recordar lo que hemos dicho acerca de cómo ha de interpretarse el concreto precepto estatutario, el 17, en primer lugar, y, en segundo lugar, que sí constaba la certificación emitida por la secretaria del consejo de administración de la entidad, como anexo a la escritura, que fue aportada por la recurrente junto con el escrito de alegaciones al acta de disconformidad (A02. NUM002). A ella, fechada el 27 de julio de 2007, número de protocolo 2174 se unió tal certificado que deja constancia de la voluntad

de la junta general, no solo, como ya se ha expresado, de la reforma del artículo 17 de los estatutos sociales, sino también de la voluntad de la junta general sobre la retribución del cargo de consejero, voluntad que sigue la misma senda emprendida por otros acuerdos ya inscritos (en 2002). De ello se desprende que la retribución satisfecha a los consejeros no excedió de lo previsto en los estatutos sociales, ni en 2010 ni en 2011, pues en ambos ejercicios la retribución aprobada para cada uno de los miembros fue inferior al máximo establecido en los estatutos sociales, ni se trata, parcialmente, de liberalidades, ni la falta de inscripción expresa en el Registro Mercantil es óbice para admitir la deducción de la totalidad de su importe a la vista de las circunstancias concurrentes.

Llegados a este punto procede declarar haber lugar al presente recurso de casación, lo que determina la anulación de la sentencia dictada por la Audiencia Nacional el 18 de junio de 2021 y, actuando como tribunal de instancia, y teniendo en cuenta todo lo expresado hasta este momento, decretamos la estimación del recurso núm. 385/2018, relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011, interpuesto ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero.

Haber lugar al recurso de casación núm. 7435/2021, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Rodrigo Pascual Peña, en representación de la mercantil Valtecnic, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 18 de junio de 2021, en el recurso núm. 385/2018 sobre el impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011.

Segundo.

Estimar el recurso contencioso-administrativo 385/2018, interpuesto por Valtecnic, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de abril de 2018, y acuerdo de ejecución de 6 de septiembre de 2018, que resolvía las reclamaciones NUM000 y NUM001, interpuestas por la ahora recurrente contra los acuerdos de liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2010 y 2011 y de imposición de sanción dictados en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, en los extremos aquí debatidos, lo que determina la anulación de la sentencia dictada en dicho recurso con fecha el 18 de junio de 2021.

Tercero.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

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.