

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092378

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 28 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3329/2023

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros. *Dietas que perciban los administradores en concepto de manutención o gastos de desplazamiento aprobadas en un documento privado.* La Sala entiende que la retribución no se ha ajustado a lo establecido en la norma mercantil porque se exige que la retribución sea aprobada por la Junta General, no existiendo un acuerdo adoptado a tal efecto, sino, únicamente, un documento privado en el que el Presidente del Consejo comunica a los administradores de las sociedades la retribución de los integrantes del órgano de administración; y sin que proceda estimar la alegación de la recurrente de que, si nadie impugnó la comunicación indicando la retribución, es que ésta se aprobó por la Junta, dado que los socios no reunidos en Junta General no pueden adoptar acuerdos vinculantes para la sociedad, ni por tanto, aprobar una determinada retribución para los administradores. Se ha de tener presente las SSTs de 30 de marzo de 2021 recurso n.º 3454/2019 (NFJ081566), 6 de julio de 2022 recurso n.º 6278/2020 (NFJ087068) y de 18 de enero de 2024 recurso n.º 4378/2022 (NFJ091937), entre otras]. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, cuando tengan la consideración de dietas, entendidas como la cantidad que percibe el administrador en concepto de manutención o gastos de desplazamiento, 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 la previsión estatutaria no implica necesariamente la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad. [Vid., SAN de 15 de febrero de 2023, recurso n.º 488/2019 (NFJ089060) contra la que se plantea el recurso de casación]

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 193 y 195.
RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 159 y 217.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 28/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3329/2023

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: JRAL

Nota:

R. CASACION núm.: 3329/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 28 de febrero de 2024.

HECHOS

Primero. *Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.*

La procuradora D.ª María Cruz Reig Gastón, en representación de Laninver S.H.C., S.L., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 15 de febrero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso n.º 488/2019, en relación con el impuesto sobre sociedades (IS).

La sentencia rechaza que la retribución de los administradores de las mercantiles Laninver y Coexpan, S.A. -socio único de la anterior- constituya un gasto deducible en el IS al no haberse ajustado a lo establecido en la norma mercantil, por las siguientes razones:

En relación con Laninver, porque lo que establecen los estatutos es el abono de "dietas", entendidas como la cantidad que percibe el administrador en concepto de manutención o gastos de desplazamiento, sin que tengan una finalidad remuneratoria, sino indemnizatoria o compensatoria. Se está abonando una "retribución fija anual", sistema de retribución que no se contempla en los estatutos sociales.

En el caso de Coexpan, los estatutos no prevén un sistema de retribución, simplemente se señala que el cargo de consejero será retribuido y que la Junta General "establecerá" como se materializará dicha retribución, por lo que no cabe entender que los estatutos cumplan la normativa mercantil y, en consecuencia, estemos ante un gasto deducible. A lo que añade que, en este caso, no se está interpretando con un exceso de formalismo lo establecido en los estatutos, sino que, simplemente, no se fijó en los estatutos un sistema de retribución, lo que contraviene la norma mercantil.

Además, la Sala a quo razona que, tanto en uno como en otro estatuto, se exige que la retribución sea aprobada por la Junta General, no existiendo un acuerdo adoptado a tal efecto, sino, únicamente, un documento privado en el que el Presidente del Consejo comunica a los administradores de las sociedades la retribución de los integrantes del órgano de administración; y sin que proceda estimar la alegación de la recurrente de que, si nadie impugnó la comunicación indicando la retribución, es que ésta se aprobó por la Junta, dado que los socios no reunidos en Junta General no pueden adoptar acuerdos vinculantes para la sociedad, ni por tanto, aprobar una determinada retribución para los administradores.

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

1. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la sociedad recurrente identifica como infringidos: los artículos 10.3 y 14.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Así mismo, hace mención a varias sentencias dictadas por la Sala Primera de este Tribunal Supremo.

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

3. Subraya que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia al apreciar la concurrencia de los supuestos contemplados en las letras a) y c) del artículo 88.2 LJCA, así como la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA.

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

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 27 de abril de 2023, emplazando a las partes, habiendo comparecido Laninver ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho como recurrido el abogado del Estado, en la representación que le es propia, quien no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

Desde un punto de vista formal el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra una sentencia susceptible de casación (artículo 86, 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en su artículo 89.2.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

Segundo. *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que el presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, cuando tengan la consideración de dietas, entendidas como la cantidad que percibe el administrador en concepto de manutención o gastos de desplazamiento, 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 la previsión estatutaria no implica necesariamente la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

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

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

Hay doctrina más reciente, como la plasmada en la sentencia de 6 de julio de 2022 (casación 6278/2020, ES:TS:2022:3077), en la que se ha declarado que los gastos por la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, por los servicios prestados en favor de la actividad de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS, cuando se acredite la inscripción contable, se impute temporalmente de modo correcto y posea justificación documental. Y en la de 11 de julio de 2022 (casación 7626/2020, ES:TS:2022:2851) se reproduce esa misma doctrina, precisando que se han de observar las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales.

Así mismo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2023 (casación 6442/2022, ES:TS:2023:3071) la Sección Segunda de esta Sala ha fijado el criterio jurisprudencial de que las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible -artículo 14.1.e) TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución. Doctrina que se reitera en la reciente sentencia de 18 de enero de 2024 (casación 4378/2022, ES:TS:2024:214).

2. La evolución de la concepción de gasto deducible que ha experimentado nuestra jurisprudencia y la continua aparición de cuestiones que guardan similitud con la que subyace en este recurso, demuestra la potencial afectación a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) de la LJCA], lo que hace necesario discernir los casos en que puedan ser deducibles los gastos derivados de retribuciones de administradores de una empresa y si el incumplimiento de la normativa mercantil, de producirse, aboca por fuera a la calificación como donativos o liberalidades en el sentido del artículo 14.1.e) TRLIS.

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

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las cuestiones descritas en el razonamiento jurídico segundo de la presente resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son: los artículos 10.3 y 14.1 TRLIS.

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 LJCA.

Quinto. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

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

Sexto. *Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

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

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación 3329/2023, preparado por Laninver S.H.C., S.L., contra la sentencia dictada el 15 de febrero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 488/2019.

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

Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, cuando tengan la consideración de dietas, entendidas como la cantidad que percibe el administrador en concepto de manutención o gastos de desplazamiento, 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 la previsión estatutaria no implica necesariamente 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: los artículos 10.3 y 14.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

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 LJCA.

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

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

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

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

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.