

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092548

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 8 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 139/2020

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros.** No ha resultado controvertido que los cuatro administradores, cuyas retribuciones no han sido admitidas como gasto deducible, antes de ser nombrados administradores eran trabajadores de la empresa, llevando acabo determinadas funciones ejecutivas, que continuaron realizando tras el nombramiento como miembros del Consejo de Administración: director de operaciones, directora de comunicación e imagen, director general de la unidad de negocio de materiales, y director financiero. Se aportaron como prueba de ello los contratos laborales correspondientes a tres de ellos. En ellos se mencionaba la contraprestación económica por el desempeño de sus funciones ejecutivas, distintas de las funciones de supervisión y decisión colegiada vinculadas a su condición de miembro del Consejo de Administración; y en el caso del cuarto administrador, -del que no se aportó este contrato-, se afirma, y no se ha rebatido, que continuó desarrollando sus funciones ejecutivas como responsable de servicios corporativos que había realizado con anterioridad a su inclusión en el órgano de administración. Así las cosas, no discutiéndose el efectivo ejercicio de esas funciones ejecutivas diferenciadas de las propias de administrador, considera la Sala que no existe razón jurídica alguna para no poder deducir ese gasto, si además cumple las restantes condiciones del gasto deducible (realidad del mismo, contabilización, etc), que en este caso no se ha planteado como razón de la denegación. [Vid., STS, de 2 de noviembre de 2023, recurso nº 3940/2022 (NFJ091306)]. Además, afirma la Sala que la demanda ofrece una segunda vía argumental que es también estimable, referida al socio único. Así pues, durante los periodos regularizados la sociedad recurrente tenía un único socio (una sociedad) que aprobó las cuentas anuales de los ejercicios comprobados, en las que se hacía constar de forma expresa las retribuciones percibidas por los miembros del Consejo de Administración, y aunque es cierto (en esto tiene razón la contestación a la demanda del Abogado del Estado) que los acuerdos ratificatorios de la junta general de 30 de junio de 2015 y 16 de diciembre de 2016 se produjeron ya iniciadas las comprobaciones inspectoras, no por ello carecen de relevancia porque es el socio único el que confirma las decisiones remuneratorias, aunque se hiciera para cubrir las eventuales responsabilidades tributarias que pudieran producirse, y su voluntad no ha resultado controvertida, y de ella no cabe concluir sino que conocía y aceptaba las remuneraciones por las funciones ejecutivas desarrolladas. [Vid., STS, de 27 de junio de 2023, recurso nº 6442/2021 (NFJ090385)]. Por ello, sin necesidad de valorar las restantes alegaciones impugnatorias, resulta contrario a derecho el rechazo como gasto deducible de las retribuciones controvertidas, por lo que ha de anularse la resolución del TEAC y las liquidaciones de las que trae causa.

#### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.1.e).

#### PONENTE:

*Don Francisco Gerardo Martinez Tristan.*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don MARCIAL VIÑOLY PALOP

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000139 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00421/2020

Demandante: Entidad Finycar, S.L

Procurador: SRA. ORTIZ CAÑAVATE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

**S E N T E N C I A N º :**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a ocho de febrero de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 139/2020, promovido por la Procuradora Sra. Ortiz Cañavate, en nombre y representación de la Entidad Finycar, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8/10/2019, -reclamación NUM000-, por la que se desestimó la reclamación deducida frente a la liquidación, de 26/6/2017, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2010 a 2013.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 8/10/2019, -reclamación NUM000-, por la que se desestimó la reclamación deducida frente a la liquidación, de 26/6/2017, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2010 a 2013.

#### **Segundo.**

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en plazo, en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a

trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

## **Tercero.**

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Ortiz Cañavate, presentó escrito de demanda el 9/10/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que revoque la resolución impugnada, al no ser conforme a derecho, y las liquidaciones de las que trae causa.

## **Cuarto.**

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 27/10/2020, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

## **Quinto.**

Recibido el juicio a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos; se formularon por las partes sus respectivos escritos de conclusiones y se señaló para votación y fallo el día 10/1/2024, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Objeto del recurso. Hechos relevantes y contenido de la regularización. Cuestiones litigiosas.

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 8/10/2019,-reclamación NUM000-, por la que se desestimó la reclamación deducida frente a la liquidación, de 26/6/2017, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2010 a 2013.

2. La regularización llevada a cabo por la liquidación consistió en negar la deducibilidad como gasto de las retribuciones satisfechas a quienes eran administradores sociales (cuatro administradores, cuyas identidades no es necesario reproducir), al no cumplirse las condiciones exigidas por la legislación mercantil para admitir la deducibilidad.

3. No existe una verdadera controversia sobre los antecedentes fácticos del litigio, por lo que no es necesario ni reproducirlos, ni extenderlos más en ellos.

4. La cuestión litigiosa que plantea la demanda es la referida a la deducibilidad como gastos de las retribuciones satisfechas a los cuatro administradores, principalmente por las dos siguientes razones: porque esa retribución correspondía al ejercicio de funciones ejecutivas diferenciadas de las que les correspondía como administradores sociales; porque la sociedad era propiedad de un socio único que al aprobar las cuentas anuales conocía y convalidaba esa retribución; y, además, por otras razones subsidiarias referidas a la confianza legítima, etc.

### **Segundo.**

Sobre la consideración como gasto deducible de las retribuciones satisfechas a los cuatro miembros del Consejo de Administración de la recurrente en los ejercicios regularizados. Estimación de la pretensión actora.

5.La regularización practicada por la Administración Tributaria, confirmada por el TEAC, sostiene, en esencia, que las retribuciones percibidas por estos administradores no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades (IS) de la entidad recurrente, por no cumplirse los requisitos establecidos en la legislación mercantil para la aprobación de la retribución.

6.La resolución del TEAC aquilata aún más esta controversia reconociendo que, de los requisitos legales a los que se condiciona la deducibilidad, se cumplía uno, que las retribuciones estuvieran previstas en los estatutos sociales, y no se cumplía el segundo, que la Junta General societaria hubiere acordado la distribución de estas remuneraciones, permitiendo conocer con certeza el importe a satisfacer. Así, en el fundamento quinto se afirma

que "en el presente caso, tal y como se recoge en los acuerdos (se refiere a los acuerdos de liquidación), el artículo 27 de los estatutos de la entidad establecía: el cargo de consejero será retribuido, consistiendo dicha retribución en una remuneración fija: la Junta General determinará el importe global de la retribución al Consejo de Administración para cada ejercicio social; corresponderá al Consejo de Administración, con el carácter de facultad delegable, acordar la distribución entre sus miembros de la remuneración global determinada por la Junta General, atendiendo al criterio del efectivo desempeño profesional de cada uno de ellos".

Remarca que no se aportó los acuerdos del Consejo para la distribución entre sus miembros, y que en las memorias anuales se recoge que los miembros del Consejo de Administración no habían percibido retribución alguna ni por el ejercicio de su cargo ni en concepto de participación en beneficios o primas; así, por ejemplo, en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2012 se dice lo siguiente sobre la retribución del personal de alta dirección: el personal de alta dirección ha percibido retribuciones dinerarias en su calidad de asalariados por un importe total de 414.155 euros (544.388 euros en 2011); de la totalidad de esas retribuciones, una cuantía de 229.876 euros corresponden a las remuneraciones percibidas por directivos que, a su vez, son miembros del órgano de administración, exclusivamente en razón de sus funciones de alta dirección.

De todo ello concluye el TEAC que "...podemos determinar que, a efectos de analizar la deducibilidad por parte de la entidad de las retribuciones satisfechas a los administradores, procede confirmar, en primer lugar, que, en el caso de Finycar, S.L., sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 27, por lo que esa exigencia se debería dar por cumplida. Sin embargo, también ha quedado acreditado que lo que no se cumplió es que la Junta General aprobase expresamente, para cada ejercicio, la cantidad con la que retribuir a los miembros del Consejo de Administración, por lo que no puede más que confirmarse el criterio que expuso la Inspección, y en el que se sustentó su conclusión sobre la naturaleza no deducible de los importes controvertidos: no lo eran porque para que se puedan tratar como importes deducibles, habían de cumplir las exigencias y los requisitos legales, entre los que se encuentra que, además de que figure en los estatutos que el cargo es retribuido, se fije y se apruebe la cantidad con la que retribuir en la Junta General, exigencia aquí incumplida".

7.La demanda ha sostenido, y no ha resultado controvertido, que los cuatro administradores, cuyas retribuciones no han sido admitidas como gasto deducible, antes de ser nombrados administradores eran trabajadores de la empresa, llevando a cabo determinadas funciones ejecutivas, que continuaron realizando tras el nombramiento como miembros del Consejo de Administración: director de operaciones, directora de comunicación e imagen, director general de la unidad de negocio de materiales, y director financiero.

Así incorporó al expediente administrativo otros tantos contratos laborales correspondientes a tres de ellos. En ellos se mencionaba la contraprestación económica por el desempeño de sus funciones ejecutivas, distintas de las funciones de supervisión y decisión colegiada vinculadas a su condición de miembro del Consejo de Administración; y en el caso del cuarto administrador (Sr. Domingo), -del que no se aportó este contrato-, se afirma, y no se ha rebatido, que continuó desarrollando sus funciones ejecutivas como responsable de servicios corporativos que había realizado con anterioridad a su inclusión en el órgano de administración.

8.Así las cosas, no discutiéndose el efectivo ejercicio de esas funciones ejecutivas diferenciadas de las propias de administrador, no existe razón jurídica alguna para no poder deducir ese gasto, si además cumple las restantes condiciones del gasto deducible (realidad del mismo, contabilización, etc), que en este caso no se ha planteado como razón de la denegación.

9.Así lo ha entendido la más reciente jurisprudencia, confirmando, en algunos casos, nuestras previas sentencias.

Valga como ejemplo la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2023 (recurso de casación 3940/2022) - ECLI:ES:TS:2023:4594-, que, confirmando una sentencia nuestra, de 17 de febrero de 2022, dictada en el recurso 686/2018, estableció como doctrina "que resultan deducibles en el impuesto sobre sociedades las retribuciones satisfechas a los directores generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los consejos de administración de las mismas, siempre y cuando se correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos", doctrina que es aplicable al caso que enjuiciamos, porque lo relevante no es tanto el puesto de alta dirección que se desempeñe (director general, director financiero, etc), compatibilizándolo con la pertenencia al órgano societario de administración, cuanto que se realicen ambas funciones, por una parte las societarias como miembro del Consejo de Administración, y por otra las funciones ejecutivas propias de los cargos directivos, y que tales funciones (las ejecutivas) constituyan una prestación de servicios reales y efectivos, causa de la remuneración, como ha sucedido en este caso, dado que estas funciones no han sido discutidas.

10.La demanda ofrece una segunda vía argumental que es también estimable, referida al socio único, porque así la ha recogido la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2023 (recurso de casación 6442/2021) - ECLI:ES:TS:2023:3071-, en la que se afirma que "las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible, -art.14.1.e)TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y 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. En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC); aún en el caso de aceptarse que fuera legalmente exigible este requisito previsto en la ley mercantil, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad".

11. Y es que durante los periodos regularizados la sociedad recurrente tenía un único socio, Corsor Holding, BV, que aprobó las cuentas anuales de los ejercicios comprobados, en las que se hacía constar (ya lo hemos dicho) de forma expresa las retribuciones percibidas por los miembros del Consejo de Administración, y aunque es cierto (en esto tiene razón la contestación a la demanda del Abogado del Estado) que los acuerdos ratificatorios de la junta general de 30 de junio de 2015 y 16 de diciembre de 2016 se produjeron ya iniciadas las comprobaciones inspectoras, no por ello carecen de relevancia porque es el socio único el que confirma las decisiones remuneratorias, aunque se hiciera para cubrir las eventuales responsabilidades tributarias que pudieran producirse, y su voluntad no ha resultado controvertida, y de ella no cabe concluir sino que conocía y aceptaba las remuneraciones por las funciones ejecutivas desarrolladas.

12. Por ello, sin necesidad de valorar las restantes alegaciones impugnatorias, resulta contrario a derecho el rechazo como gasto deducible de las retribuciones controvertidas, por lo que ha de anularse la resolución del TEAC y las liquidaciones de las que trae causa.

### **Tercero.**

Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, al estimarse la pretensión actora, procede condenar en costas a la Administración demandada.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

### **FALLAMOS**

Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 139/2020, promovido por la Procuradora Sra. Ortiz Cañavate, en nombre y representación de la Entidad Finycar, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8/10/2019, -reclamación NUM000-, y contra la liquidación de la que trae causa, que se anula por no ajustarse a derecho, imponiendo las costas del recurso a la Administración demandada.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.