

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092973

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 575/2024, de 8 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8081/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribución de los administradores. La sentencia recurrida pone de manifiesto que la base por la que se niega la deducibilidad a la compensación por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral del administrador no es tan solo la calificación de liberalidad por la falta de fundamento jurídico para establecer la obligatoriedad de los pagos, sino también la ausencia de correlación del gasto con los ingresos. La representación de la entidad recurrente aduce que registró en su cuenta de pérdidas y ganancias los mencionados gastos, y que lo hizo en el periodo impositivo que procedía con arreglo al criterio de imputación temporal establecido por la normativa contable y fiscal (art. 19.1 TRLIS), y por otro que no se encontraba en ninguno de los supuestos de exclusión de la deducibilidad previstos en el TRLIS y en concreto como sostiene la Administración en el art. 14.1.e) de dicho cuerpo legal. Considera el Tribunal que el administrador tenía derecho a percibir la remuneración fijada en los Estatutos a lo largo del desempeño de su puesto en el Consejo, pero en el momento de su renuncia no tenía ningún importe garantizado, por lo que no existía obligatoriedad alguna para la entidad bancaria de satisfacer los conceptos e importes que se le otorgan en el acuerdo de salida negociada, así como los gastos por los servicios que en lo sucesivo podría obtener la entidad del administrador, adolecen de una falta total de concreción y, al igual que la indemnización otorgada, no justifican la necesaria correlación con los ingresos que la futura actividad pudiera proporcionar a la entidad con esos hipotéticos asesoramientos. Por tanto, la Sala se remite a la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 30 de marzo de 2021, recurso n.º 3454/2019 (NFJ081566), en la que se dijo 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 [...]». Doctrina que debe complementarse en el presente litigio, en el sentido de que en un caso como el enjuiciado, los gastos de indemnización a un administrador, en este caso presidente del consejo de administración, que tienen su causa en un acuerdo para la salida negociada del directivo y el cese de su relación contractual con la entidad mercantil, y que no están previstos en los estatutos de la sociedad ni en ningún contrato que vincularse al referido directiva con la entidad, carecen de causa obligacional correlacionada con la obtención de ingresos de la actividad y no son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del IS [Vid., ATS de 13 de julio de 2022 recurso n.º 8081/2021 (NFJ089191) y SAN de 30 julio de 2021, recurso n.º 247/2018 (NFJ089193) que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 4, 10, 14 y 19.

Ley 58/2003 (LGT), art. 8.

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

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

PONENTE:

Don Rafael Toledano Cantero.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 575/2024

Fecha de sentencia: 08/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8081/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/10/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8081/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 575/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

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 8 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8081/2021, promovido por Bankinter, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña Rocío Sampere Meneses, bajo la dirección letrada de don Santiago Iglesias Canle, contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el procedimiento ordinario núm. 247/2018.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por Bankinter, S.A. contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2021, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso núm. 247/2018 formulado frente a la resolución de 16 de enero de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Central, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas instadas contra el acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2011, y contra la resolución sancionadora derivada.

Segundo.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo, en lo que aquí interesa, con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO.- Fondo del asunto. Indemnizaciones pagadas al expresidente y por otro lado, a altos directivos en concepto de despido por contrato de alta dirección.

Cada submotivo va a correr una suerte distinta.

I.- Indemnización pagada al ExPresidente de Bankinter.

Según consta en Acta del Consejo de Administración de BANKINTER de fecha 19 de abril de 2007, el Consejo de Administración de BANKINTER acepta la renuncia de su Presidente, D. Estanislao, a dicho cargo y a su condición de consejero de la entidad y aprueba, por unanimidad, las condiciones de una salida negociada que consisten en:

- El abono de una cantidad en concepto de compensación por la resolución de su relación con BANKINTER de 13.928.868 euros en un pago único.

- El mantenimiento de los planes de opciones sobre acciones concedidos en su calidad de consejero.

- El abono de la cantidad que corresponda "en compensación por la extinción de los compromisos por pensiones contraídos por el Banco con el interesado, previo rescate del fondo de pensiones constituido en su favor a través de la póliza de coaseguro vigente..."

- Mantenimiento de forma indefinida del seguro médico del que el Sr. Estanislao dispone en las mismas condiciones, así como Prestación al "...Sr. Estanislao en condiciones similares a las que actualmente se aplican, y con carácter indefinido, los servicios siguientes: 1. Seguridad. 2. Secretaría, automóvil y conductor, incluidos los costes de mantenimiento, reparación, reposición, seguro y combustibles del vehículo. 3. Facilidades de conexión a los sistemas de comunicaciones telefónicos e informáticos del banco. En el contrato de finiquito y liquidación se describirán las condiciones de los servicios actuales y futuros, con la finalidad de evitar cualquier duda de interpretación que pudiera plantearse en el futuro sobre el alcance de los mismos. La modificación de cualquiera de los servicios indicados se registrará por lo establecido en el contrato de finiquito y liquidación y deberá ser consentida en todo caso por el Sr. Estanislao".

Con fecha 20 de abril de 2007, BANKINTER, representado por el nuevo Presidente de su Consejo de Administración, D. Juan María y D. Estanislao suscribieron el contrato de finiquito y liquidación al que se hace referencia en el Acta del Consejo de 19 de abril de 2007 antes citada.

Todo ello a cambio de prestar asesoramiento estratégico, así como de no competir con dicha entidad en el plazo de dos años, e igualmente en compensación de los servicios prestados.

Pese a lo que diga la actora, sin embargo, sí existe un verdadero animus donandi, porque la donación no impide que sea en retribución de los servicios prestados, conforme a lo que dispone el art. 619 y 1274 del CC, sin que por ello desaparezca la liberalidad. Es la llamada donación remuneratoria.

Sin embargo, las objeciones que opone la actora frente a la regularización de la Inspección, que no admite esos pagos ni servicios como gastos deducibles han de ser desestimadas por estas razones:

a) Según se deduce de los informes de retribuciones presentados a la Junta General de accionistas y en los Informes Anuales de Gobierno Corporativo presentados a la CNMV no consta la existencia de contratos de blindaje en BANKINTER.

b) Aunque el actuario se haya centrado en la regularización en apreciar que lo que hay es una liberalidad y el Jefe de la Oficina Técnica en el hecho de que se trata de un supuesto de no correlación entre gastos ingresos no existe incongruencia alguna entre ambas posturas, pues el órgano liquidador también viene a reconocer la existencia de liberalidad, conforme al art. 14.1.e del TRLIS 4/2004, sin que se rescate el concepto de gasto necesario a que se refería la Ley 61/1978.

c) La actora pretende justificar con la documental aportada que existe una demanda judicial por parte del ex presidente para reclamar la cantidad debida al contrato de finiquito, así como una transacción judicial que puso fin al pleito, para evitar hablar de liberalidad. Sin embargo, no consta que las cantidades reflejadas en demanda y transacción se ajusten a las que fueron abonadas.

d) Los servicios que debiera prestar el Ex presidente tras su renuncia no consta que se hayan realizado, además de resultar excesivamente gravosos en relación v.g con los deberes derivados de la prohibición de competencia de cualquier otro directivo.

e) No existía, conforme a los estatutos de la actora, art. 32, obligación de indemnizar al ExPresidente, que fuere, por tanto, exigible, tratándose de un contrato mercantil, no laboral, y ello pese al acuerdo del Consejo de Administración, por lo que dicha indemnización ha de ser calificada de liberalidad.

En este sentido, no puede aceptarse que cualquier pago hecho a los administradores está correlacionado con los ingresos; ello no se deduce de la SAN 185/2017, sino que la misma ha de entenderse referida a los pagos legal o estatutariamente procedentes que sean efectuados a los Administradores sí han de ser deducibles.

Por último, las sentencias que cita la actora de la Sala 1ª del TS, como son las de fecha 20.11.2018, o 25.6.2013 no desvirtúan lo expuesto, contemplando un supuesto de aceptación de los socios de indemnizaciones derivadas de contratos de blindaje.

[...]".

El procurador de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito de fecha 26 de octubre de 2021, identificando como infringidos: (i) los arts. 29.5 y 30.6 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa ["RGRVA"]; (ii) el art. 15.3 de la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico de Sector Público ["LRJSP"], en relación con el art. 9.3 de la Constitución española ["CE"] y el art. 217. 1 apartados b) y e), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"]; (iii) los arts. 10.3, 13, 14 y 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ["TRLIS"]; (iv) la Disposición Transitoria Sexta del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones ["TRLRPF"]; (v) así como la doctrina contenida, entre otras, en las sentencias de esta Sala de 30 marzo de 2021 (rec. cas. núm. 3454/2019 - ECLI:ES:TS:2021:1233); de 6 de julio de 2012 (rec. cas. núm. 288/2011 - ECLI:ES:TS:2012:4780); de 22 de noviembre de 2013 (rec. cas. núm. 4830/2010 - ECLI:ES:TS:2013:6164) y de 17 de julio de 2018 (rec. cas. núm. 397/2017 - ECLI:ES:TS:2018:2853).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de noviembre de 2021.

Tercero.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 13 de julio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, y en particular las que están conformadas por indemnizaciones por cese como personal de alta dirección, 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 la consideración en todo caso de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad, debiendo analizarse si existe correlación del gasto y los ingresos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ["TRLSA"]; el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre ["TRLSA"]; 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 ["TRLSC"], 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".

Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de la entidad Bankinter, S.A., mediante escrito registrado el 17 de octubre de 2022, interpuso el recurso de casación en el que, respecto a la cuestión casacional planteada interesa que la Sala "[...] fije jurisprudencia en el sentido de admitir que el gasto por cese de administradores consistente en indemnización por cese, pacto de no competencia y servicios de asesoramiento, es plenamente deducible a efectos de Impuesto sobre Sociedades, siempre que se encuentre debidamente contabilizado, imputado y acreditado, considerando que dicho gasto está correlación con la actividad y resultados de la empresa, en el sentido establecido por la más reciente interpretación de la Sala [...]. Y sin que pueda ser excluida su deducibilidad por su simple calificación como liberalidad", esto es, que la Sala determine "[...] la plena deducibilidad al constar acreditado el registro del gasto con pleno respeto a las exigencias estatutarias y legales establecidas en la legislación mercantil; sin que la previsión específica en estatutos deba extenderse a las indemnizaciones pactadas en el caso de cese del administrador bajo la vigencia del artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital, en la redacción anterior a la reforma llevada a cabo por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre (págs. 13-14 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia por la que:

"1. Declare haber lugar al presente recurso de casación número 8081/2021, case y anule la resolución judicial recurrida, y

2. Estime la cuestión relativa al gasto por el cese del Expresidente en el seno del recurso contencioso-administrativo 247/2018, anulando la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 30 de julio de 2021 en este extremo".

Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 29 de noviembre de 2022, escrito de oposición en el que señala "[...] que la legislación mercantil, establece un principio general de gratuidad del cargo del administrador que solo cede si los estatutos establecen que el cargo será retribuido y fijan el sistema de retribución. 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 manera que si "[...] 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. [...]" (págs. 14-15 del escrito de oposición). Y en el caso que nos ocupa -afirma-, "[...] la indemnización por cese que BANKINTER pactó con su ex presidente en 2007, que pretende que sea deducible, no puede serlo porque era contraria a la legislación mercantil. No estaba prevista en los Estatutos, ni en contrato alguno" (pág. 20) y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho, fijando como doctrina la que se establece en el anterior apartado cuarto", esto es, "[...] que el gasto por cese de administradores consistente en una indemnización por cese no prevista en los estatutos sociales, decidida unilateralmente por el Consejo de Administración de la sociedad, no puede ser deducible a efectos del IS, por ser contraria al ordenamiento jurídico mercantil y ello tanto en el TRLIS como en la LIS actualmente vigente".

Sexto.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 10 de octubre de 2023, fecha en que se inició la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del recurso.**

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 30 de julio de 2021, estimatoria parcial del recurso núm. 247 /2018, formulado por la entidad Bankinter, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] de 16 de enero de 2018, por la que se estima parcialmente las reclamaciones acumuladas núms. NUM001 y NUM002, interpuestas frente al acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de 20 de febrero de 2014, derivado del acta de disconformidad núm. NUM000, por el Impuesto sobre Sociedades ["IS"], ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2.011, cuantía de 44.080.742,92 euros, así como contra la resolución sancionadora de 17 de septiembre de 2014, derivada de la misma acta, por cuantía de 5.349.412,73 euros.

Segundo. Antecedentes del litigio.

Los antecedentes del litigio son como sigue:

1) En 2012, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] inició actuaciones de comprobación e inspección respecto de BANKINTER, S.A. (la Recurrente o BANKINTER) por el Impuesto de Sociedades ["IS"] de 2007, 2008, 2009 y 2011, que culminaron en el Acuerdo de liquidación, de 20 de febrero de 2014, del que resultaba una cantidad a ingresar de 34.724.401,80 euros de cuota y 9.356.341,12 euros de intereses. La liquidación se basó, entre otros ajustes, en la consideración por la Inspección, como gasto no deducible, ex art. 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ["TRLIS"], de la indemnización satisfecha por BANKINTER a su ex presidente, don Estanislao al finalizar su relación con la entidad (la Indemnización).

2) La Indemnización fue aprobada en el Consejo de Administración de BANKINTER el 19 de abril de 2007 que aceptó la renuncia de su hasta entonces Presidente y acordó:

- el abono de una cantidad en concepto de compensación por la resolución de su relación con BANKINTER de 13.928.868 € en un pago único, además de otras contraprestaciones como una compensación por la extinción de los compromisos de pensiones contraídos por el Banco o el mantenimiento de los planes de opciones sobre acciones que se le habían concedido en su calidad de consejero.

- el abono de la cantidad que corresponda "en compensación por la extinción de los compromisos por pensiones contraídos por el Banco con el interesado, previo rescate del fondo de pensiones constituido en su favor a través de la póliza de coaseguro vigente...."

- mantenimiento de forma indefinida del seguro médico del que el Sr. Estanislao dispone en las mismas condiciones, así como la prestación al "...Sr. Estanislao en condiciones similares a las que actualmente se aplican, y con carácter indefinido, los servicios siguientes: 1. Seguridad. 2. Secretaría, automóvil y conductor, incluidos los costes de mantenimiento, reparación, reposición, seguro y combustibles del vehículo. 3. Facilidades de conexión a los sistemas de comunicaciones telefónicos e informáticos del banco. En el contrato de finiquito y liquidación se describirán las condiciones de los servicios actuales y futuros, con la finalidad de evitar cualquier duda de interpretación que pudiera plantearse en el futuro sobre el alcance de los mismos. La modificación de cualquiera de los servicios indicados se regirá por lo establecido en el contrato de finiquito y liquidación y deberá ser consentida en todo caso por el Sr. Estanislao".

3) Con fecha 20 de abril de 2007, BANKINTER, representado por el nuevo Presidente de su Consejo de Administración, D. Juan María y D. Estanislao suscribieron el contrato de finiquito y liquidación al que se hace referencia en el Acta del Consejo de 19 de abril de 2007 antes citada, y en el que el Sr. Estanislao se comprometió a prestar asesoramiento estratégico a Bankinter, así como no prestar servicios para entidades que pudieran competir con BANKINTER en el plazo de dos años, e igualmente en compensación de los servicios prestados.

4) La Recurrente interpuso reclamaciones económico-administrativas contra el Acuerdo de liquidación anterior y la sanción a que dio lugar, estimadas en parte por el TEAC en la resolución de 16-1-2018, recurrida en sede contenciosa. El recurso fue desestimado por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 30-7-2021 objeto de esta casación.

Tercero. La cuestión de interés casacional y argumentación de la sentencia recurrida.

Por auto de 13 de julio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

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

Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, y en particular las que están conformadas por indemnizaciones por cese como personal de alta dirección, 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 la consideración en todo caso de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad, debiendo analizarse si existe correlación del gasto y los ingresos.

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 ["TRLISA"]; el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre ["TRLISA"]; 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 ["TRLSC"], 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".

La sentencia recurrida rechaza la impugnación de la regularización en lo relativo a la calificación como gasto no deducible de la indemnización pagada al expresidente del consejo de Administración de Bankinter, porque considera que se trata de una liberalidad, y atribuye como causa de la misma la relación mercantil entre la entidad y el expresidente de la misma, Sr. Estanislao, y por ello la califica de "remuneratoria", conforme a los art. 619 y 1274 del Código Civil "sin que ello desaparezca la liberalidad". Establece que las cantidades que se estipulan a cargo de Bankinter, a favor del Sr. Estanislao, tienen por causa los servicios prestados a la entidad a lo largo de la carrera profesional por el Sr. Estanislao, así como la relación con la renuncia voluntaria al cargo que ostentaba, y como compensación por los compromisos que asumió con el contrato de finiquito suscrito en paralelo con la renuncia voluntaria al cargo. Así, afirma que "[...] Pese a lo que diga la actora, sin embargo, sí existe un verdadero animus donandi, porque la donación no impide que sea en retribución de los servicios prestados, conforme a lo que dispone el art.619 y 1274 del CC, sin que por ello desaparezca la liberalidad. Es la llamada donación remuneratoria [...]". Más adelante añade una serie de consideraciones que abundan, no ya en la calificación de liberalidad de ese gasto, sino en su falta de cobertura en los estatutos de la sociedad y en los contratos de esta con el referido directivo, señalando que no existía previsión de indemnización por extinción de relación en los estatutos de la sociedad, ni contrato de blindaje y que, respecto a las obligaciones asumidas por el Sr. Estanislao, eran excesivamente gravosas y concluye que "[...] no puede aceptarse que cualquier pago hecho a los administradores está correlacionado con los ingresos; ello no se deduce de la SAN 185/2017, sino que la misma ha de entenderse referida a los pagos legal o estatutariamente procedentes que sean efectuados a los Administradores sí han de ser deducibles. [...]".

Cuarto. Marco normativo.

El marco normativo relevante para resolver el actual debate es el siguiente.

Conforme al artículo 14.1.e) TRLIS del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo se establece:

"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".

El artículo 130 TRLISA, Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, en la redacción vigente aplicable regulaba la retribución de los administradores expresando lo siguiente:

"La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

La retribución consistente en la entrega de acciones, o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones, deberá preverse expresamente en los estatutos, y su aplicación requerirá un acuerdo de la Junta General de accionistas.

Dicho acuerdo expresará, en su caso, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el valor de las acciones que se tome como referencia y el plazo de duración de este sistema de retribución".

El artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en la redacción previa a la modificación introducida por la Ley 31/2014, de 31 de diciembre establece:

"[...] Remuneración de los administradores

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

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

Quinto. *El marco jurisprudencial.*

1.- En el auto de admisión del presente recurso ya se dejó constancia de que esta Sala no desconoce la existencia de una serie de pronunciamientos en los que se califica de improcedencia de la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. En sentencias de 5 de febrero de 2015 (recs. cas. 2795/2013 - ECLI:ES:TS:2015:337 y 2448/2013 - ECLI:ES:TS:2015:487) y de 28 de octubre de 2015 (rec. cas. 2547/2013 - ECLI:ES:TS:2015:4499), con cita de la sentencia de 30 de octubre de 2013 (rec. cas. para la unificación de doctrina 131/2012 - ECLI:ES:TS:2013:5524), se concluye que, al igual que es obligado calificar de liberalidad no deducible la retribución reconocida al administrador cuando los Estatutos de la sociedad establezcan el carácter gratuito del cargo, procede aplicar el mismo criterio al supuesto de concesión de retribución por encima del límite fijado en aquellos.

No obstante, es necesario reseñar la reciente evolución de los criterios de esta Sala en el ámbito de las deducciones en el impuesto sobre sociedades, y en especial, sobre la delimitación del concepto de liberalidad recurrentemente invocado por la Administración para negar a determinados gastos, la condición de deducibles.

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

En la expresada sentencia 458/2021, cit., interpretamos el artículo 14.1.e) TRLIS en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; siendo, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes, en el escenario de una operación de suscripción de un préstamo generador de una carga financiera, con el que se financia la compra de participaciones sociales propias en porcentaje del 40% del capital social y que amortiza mediante una reducción del capital con devolución de las aportaciones a los socios, no a su valor contable.

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

3.- Tal premisa se asume en la sentencia 875/2023, de 27 de junio (rec. 6442/2021 - ECLI:ES:TS:2023:3071), cuya doctrina hemos reiterado en las sentencias 1378/2023, de 2 de noviembre (rec. 3940/2022 - ECLI:ES:TS:2023:4594), y 75/2024, de 18 de enero (rec. cas. 4378/2022). Respecto al carácter oneroso de dichas retribuciones, en la sentencia 875/2023, cit., expusimos: "es evidente que estamos en presencia de pagos efectuados a administradores de la empresa en relación con la prestación de su función propia,[...] lo que resulta indiscutible es que los pagos a los administradores, que no son socios, en este caso, no son liberalidades, en ninguno de los posibles sentidos del término, razón por la que es incorrecta la ubicación en esta categoría el motivo

excluyente de la deducibilidad del gasto, es decir, la que proviene de aplicar el art. 14.1.e) del TRLIS, única norma fiscal aplicable al caso.

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

En esta sentencia núm. 875/2023 se analizó la cuestión de un eventual incumplimiento de la legislación mercantil y si tal circunstancia por si misma, impedía en todo caso la deducibilidad de tales retribuciones. En su Fundamento de Derecho Décimo, se establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

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

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

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

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

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

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

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

5.- En la sentencia de 18 de enero de 2024 (rec. cas. 4378/2023), después de compendiar la doctrina jurisprudencial sobre el tratamiento de la retribución de los administradores de la sociedad, expone en su FJ quinto:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.- Ahora bien, el auto de admisión invita a analizar si el pago de una cantidad abonada a los administradores, en las circunstancias concurrentes -el carácter de indemnización por la renuncia voluntaria al cargo de presidente del consejo de administración-, constituye una liberalidad, sobre la base de la inexistencia de previsión explícita de cualquier indemnización para el caso de cese, retribución que tan solo fue objeto de aprobación expresa del Consejo de Administración de la sociedad del que formaba parte al adoptarlo, como presidente, el beneficiario del pago.

Sexto. *El juicio de la Sala.*

La cuestión de interés casacional viene dada por la base normativa en que la Administración tributaria fundamenta la no deducibilidad del gasto, a saber, el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades -precepto similar al actual vigente-, pues el fundamento jurídico de la exclusión de la deducibilidad de los gastos financieros en cuestión es, en definitiva, el art. 14.1.e) del TRLIS de 2004. Disponen los preceptos referidos lo siguiente:

"[...] Artículo 14. Gastos no deducibles.

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de fondos propios
- b) [...]
- e) Los donativos y liberalidades [...]"

Y a continuación precisa el art. 14.1.e) que "[...] 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. [...]"

El concepto de gastos deducibles y no deducibles ha de ser situado en el contexto de la definición del hecho imponible y método de determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, elementos que obviamente están sometidos al principio de legalidad tributaria, proclamado en el art. 31.3 de la Constitución ["CE"] y especificados dentro de los sometidos al principio de reserva de ley en el art. 8.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

El artículo 4 del TRLIS define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. Por su parte, para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la TRLIS dispone que "[...] 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 [...]"

Por consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar como elemento amparado por el principio de legalidad y reserva de ley tributaria. Y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS, que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan, ya lo hemos señalado, los del apartado 1.e), sobre cuya interpretación hemos declarado, en nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit., 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 [...]"

Pero esta exégesis del precepto y del concepto de donativos y liberalidades y los casos en que, por excepción, pueden ser gastos deducibles, tan solo contempla una parte del problema suscitado, la de la consideración de gastos deducibles de aquellos donativos y liberalidades que, aún realizados a título gratuito, están dirigidos a alguna de las finalidades que se mencionan en el segundo párrafo del art. 14.1.e), en los términos que ha sido interpretado por nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit. La cuestión de interés casacional a dilucidar en el presente recurso de casación nos plantea "[...] si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, y en particular las que están conformadas por indemnizaciones por cese como personal de alta dirección, 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 la consideración en todo caso de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad, debiendo analizarse si existe correlación del gasto y los ingresos [...]" Sin embargo, el auténtico núcleo de la cuestión controvertida es si esa indemnización se debe considerar, en las circunstancias del caso, una retribución a un administrador, y si existe, efectivamente, la necesaria correlación entre ingresos y gastos, determinante para integrar el concepto de gasto deducible.

Para fijar las bases conceptuales, es necesario que recapitulemos nuevamente los términos en que se configura la base imponible en el TRLIS de 2004, que descansa sobre el resultado contable de la entidad, en los

términos legalmente dispuestos, sin perjuicio de las correcciones necesarias cuando aparecen diferencias entre los criterios contables y fiscales, que tratan de ser superadas por las reglas contenidas en el Título IV.

Dentro de esas reglas, la Administración, y también la resolución del TEAC sostiene que el gasto que ahora nos ocupa se trata de un supuesto comprendido en el art. 14.1.e) TRLIS, donativos y liberalidades, que no está conceptualizado como gasto deducible, salvo que se trate de algunos de los que la propia LIS, después de excluir como gasto deducible a las liberalidades, establece como excepciones, así 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. Y es en este último inciso donde se asienta el hilo argumentativo del planteamiento de la Administración, seguido por la sentencia recurrida, a saber, que se trata de gastos que, para ser deducibles, deberían estar correlacionados con los ingresos, y que en este caso se afirma que no lo están, además de no estar prevista la indemnización para el caso de cese acordado, como es el caso, reseñando la sentencia que consta acreditado que en la fecha a que se refiere el litigio no existían contratos de blindaje con los directivos de la entidad, en particular con el que se refiere la regularización que se examina. Las singulares circunstancias del caso requieren una exposición detallada de la forma y circunstancias en que se determinan las cantidades abonadas y el fundamento con que se establece su importe.

La entidad recurrente pretende que se anule la regularización, confirmada en este aspecto por la sentencia recurrida, en cuanto a la consideración de gastos deducibles en el IS de la indemnización satisfecha al ex Presidente de la entidad, don Estanislao, como consecuencia de la extinción de una relación que en su última fase como Presidente fue mercantil, mantenida con la entidad durante 35 de años, así como de los gastos incurridos por BANKINTER para facilitar la prestación de servicios por el ex Presidente de la entidad a BANKINTER, S.A. en cuestiones estratégicas con posterioridad a la relación que les unía.

Para juzgar si nos encontramos realmente ante el pago de una retribución a administrador, resulta conveniente recapitular sobre el momento de determinación de esas cantidades, los criterios fijados para establecerlas y el grado de relación con los resultados e ingresos de la actividad de la mercantil. Los hechos y datos para ello no son controvertidos y constan en la sentencia recurrida, sobre la base del expediente administrativo.

Refiere la sentencia recurrida que, según consta en Acta del Consejo de Administración de BANKINTER de fecha 19 de abril de 2007, el Consejo de Administración de BANKINTER acepta la renuncia de su Presidente, D. Estanislao, a dicho cargo y a su condición de consejero de la entidad y aprueba, por unanimidad, las condiciones de una salida negociada que consisten en:

- El abono de una cantidad en concepto de compensación por la resolución de su relación con BANKINTER, 13.928.868 euros en un pago único.
- El mantenimiento de los planes de opciones sobre acciones concedidos en su calidad de consejero.
- El abono de la cantidad que corresponda "en compensación por la extinción de los compromisos por pensiones contraídas por el Banco con el interesado, previo rescate del fondo de pensiones constituido en su favor a través de la póliza de coaseguro vigente
- Mantenimiento de forma indefinida del seguro médico del que el Sr. Estanislao dispone en las mismas condiciones.
- Prestación al "...Sr. Estanislao en condiciones similares a las que actualmente se aplican, y con carácter indefinido, los servicios siguientes:

1. Seguridad.
2. Secretaría, automóvil y conductor, incluidos los costes de mantenimiento, reparación, reposición, seguro y combustibles del vehículo.
3. Facilidades de conexión a los sistemas de comunicaciones telefónicos e informáticos del banco.

En el contrato de finiquito y liquidación se describirán las condiciones de los servicios actuales y futuros, con la finalidad de evitar cualquier duda de interpretación que pudiera plantearse en el futuro sobre el alcance de los mismos. La modificación de cualquiera de los servicios indicados se regirá por lo establecido en el contrato de finiquito y liquidación y deberá ser consentida en todo caso por el Sr. Estanislao".

Con fecha 20 de abril de 2007, BANKINTER, representada por el nuevo presidente de su Consejo de Administración, D. Juan María, y D. Estanislao suscribieron el contrato de finiquito y liquidación al que se hace referencia en el Acta del Consejo. En el apartado III del "EXPONEN" de dicho contrato se afirma "Que al efecto de reflejar con plena validez y eficacia contractual las condiciones negociadas y aprobadas por la sociedad y por Estanislao, se otorga el presente Contrato de finiquito y liquidación, que refleja las condiciones aplicables al cese por mutuo acuerdo de la relación laboral de D. Estanislao con Bankinter S.A., que se regirá por las siguientes CLÁUSULAS.....".

La cláusula Primera establece una compensación por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral de 13.928.868 euros en un pago único.

La cláusula Segunda establece el abono al Sr. Estanislao de 19.445.878,30 euros, en compensación por la extinción de los compromisos por pensiones contraídos con el interesado, previo rescate del fondo de pensiones constituido instrumentado en la póliza de seguros NUM003 suscrita, en régimen de coaseguro con Winterthur, Allianz y Caser.

Las cláusulas Tercera y Cuarta se refieren al finiquito y a las condiciones de mantenimiento de los planes de opciones sobre acciones.

Las cláusulas Quinta y Sexta se refieren al mantenimiento con carácter indefinido de un seguro médico y de determinados servicios, detallados en el anexo 2 de dicho contrato, en las mismas condiciones previas a su renuncia.

La enumeración de tales servicios se contiene en las páginas 64 y 65 del Acuerdo liquidatorio.

La cláusula séptima del contrato de finiquito denominada "Consultas" establece que "El presidente del Consejo de Administración y el consejero delegado podrán solicitar la consulta del ex Presidente del Consejo para cualquier asunto estratégico del Banco que consideren oportuno".

La cláusula octava del mismo establece bajo la denominación de "Pacto de no competencia" que durante el plazo de dos años el Sr. Estanislao quedará sujeto a un pacto de no competencia, que ha sido cuantificado por las partes en un valor equivalente a 3.000.000 euros computados y liquidados dentro de la cifra a que se refiere la cláusula primera y en cuya virtud no podrá ejercer, durante el referido plazo, cargos de administración, ni funciones ejecutivas o consultivas para bancos y entidades de crédito salvo en relación con mercados o asuntos que sean ajenos al ámbito efectivo de actividad del grupo BANKINTER.

En cuanto a la base jurídica de tales obligaciones, no es otra que el propio acuerdo del Consejo de Administración. En efecto, según destaca la sentencia recurrida, ni existían contratos de blindaje en BANKINTER en ese periodo y desde luego que no existían respecto al Sr. Estanislao, ni en los estatutos se preveía el derecho a la percepción de cantidad alguna para la eventualidad de renuncia al cargo de presidente. Con más detalle reseña la resolución del TEAC, con base en el análisis de la documentación incorporada al expediente, algunos datos que son relevantes y que la propia sentencia resume en las consideraciones antes expuestas, y que son hechos incontrovertidos, y es que en Bankinter no existía, en ese periodo temporal, ningún tipo de contrato de blindaje o cláusula de garantía a favor de los miembros de alta dirección, incluido el cargo de presidente del consejo de administración, para casos de despido, cese o cambios de control. Sobre la base de tal información, que no fue en modo alguno cuestionada por la recurrente, no puede reputarse infundada la afirmación de la sentencia recurrida de que Bankinter no tenía ninguna obligación legal, estatutaria o contractual de satisfacer compensaciones por la finalización, de mutuo acuerdo, de las relaciones contractuales, y que en el caso del Sr. Estanislao, cualquiera que hubiere sido su naturaleza en periodos previos, en el momento de la ruptura era indudablemente una relación orgánica mercantil de administrador en cargo de presidente del consejo de administración de Bankinter.

La representación de la entidad recurrente aduce que registró en su cuenta de pérdidas y ganancias los mencionados gastos, y que lo hizo en el periodo impositivo que procedía con arreglo al criterio de imputación temporal establecido por la normativa contable y fiscal (artículo 19.1 TRLIS), y por otro que no se encontraba en ninguno de los supuestos de exclusión de la deducibilidad previstos en el TRLIS y en concreto como sostiene la Administración en el artículo 14.1.e) de dicho cuerpo legal.

Considera que la causa de cada uno de los gastos incurridos por BANKINTER no es en ningún caso de "mera liberalidad", sino que obedece a una causa onerosa, bien porque retribuye servicios prestados en el pasado, bien porque lo hace de servicios futuros, e incluso porque, según aduce, así se impone legalmente o en virtud de un compromiso adquirido por el consejo de administración de la entidad.

La sentencia pone de manifiesto que la base por la que se niega la deducibilidad no es tan solo la calificación de liberalidad por la falta de fundamento jurídico para establecer la obligatoriedad de los pagos, sino también la ausencia de correlación del gasto con los ingresos. Y explica, expone la sentencia recurrida, que la línea argumentativa de las actuaciones que integran el procedimiento de regularización, no incurra en las aparentes divergencias que denunciaba la parte recurrente. Respecto a la indemnización pagada al ex presidente de la entidad, don Estanislao, y los gastos incurridos para los servicios ofrecidos al mismo para la prestación de lo que se califican de servicios a BANKINTER, la propuesta de liquidación contenida en el Acta justifica su no deducibilidad en atención al hecho de que la causa del pago constituye una mera liberalidad, aunque en la resolución definitiva también se aduce que la exclusión se basa en que dichos pagos no se encontraban previstos con carácter previo en los Estatutos de la entidad. La sentencia recurrida descarta, al igual que la resolución del TEAC, que exista incongruencia alguna en tal planteamiento, y no aprecia modificación sustancial en el acuerdo de regularización respecto a la propuesta efectuada por el actuario.

Alega la entidad que, pese a lo que pone de manifiesto, la inexistencia de previsión estatutaria de tales compensaciones y la inexistencia de cláusulas de blindaje, no puede considerarse que el compromiso de pago de Bankinter obedezca a la "mera liberalidad del bienhechor", ya que la causa de la prestación era onerosa y derivaba de:

* la larga y relevante trayectoria del Sr. Estanislao durante 35 años,

* el pacto de no competencia durante dos años y la exclusividad indefinida de facto,

* la prestación de servicios de consultoría estratégica a BANKINTER con carácter indefinido para lo cual ofrece los medios que el Sr. Estanislao demanda, constituyendo estos asimismo la remuneración de dichos servicios.

Sin embargo, es indiscutido que, tal y como afirma la sentencia recurrida, según se desprende del acta del Consejo anteriormente mencionada, lo que se produce es la renuncia de don Estanislao a su cargo de Presidente y a su condición de consejero y, precisamente, las cantidades o beneficios que se le otorgan constituyen las condiciones de esa salida negociada. Por tanto, en modo alguno se trata de la resolución de un determinado vínculo contractual, en el que se estableciera tal obligación como consecuencia del cese de la relación. Por el contrario, se afirma expresamente que la compensación y los demás beneficios que se le atribuyen constituyen el fruto de la negociación para su cese como miembro del Consejo de Administración. Luego, en modo alguno resulta que se pague la compensación al Sr. Estanislao en razón a los 35 años de permanencia en la sociedad, y en retribución a esos servicios prestados. El importe que se establece surge como condición negociada en ese momento de renunciar a su puesto de presidente y consejero. Ocurre que en los Estatutos de la sociedad no estaba prevista cantidad alguna para esta eventualidad, ni tampoco se aduce algún otro impedimento para que la sociedad pudiera llevar a efecto ese cese. Y la resolución económico administrativa reseña que de los Informes anuales de Gobierno Corporativo presentados a la CNMV y de los Informes de retribuciones presentados en la Junta de General de accionistas se concluye que no existe obligación o compromiso de la entidad para estos casos, pues se dice expresamente que los Consejeros (tanto ejecutivos como no ejecutivos) no cuentan, en el marco de su relación de naturaleza mercantil con la sociedad, con ningún tipo de cláusula de blindaje.

El Sr. Estanislao, por tanto, tenía derecho a percibir la remuneración fijada en los Estatutos a lo largo del desempeño de su puesto en el Consejo, pero en el momento de su renuncia no tenía ningún importe garantizado, por lo que no existía obligatoriedad alguna para Bankinter, S.A. de satisfacer los conceptos e importes que se le otorgan en el acuerdo de salida negociada. Por tanto ese derecho no nace de los Estatutos sino del acuerdo del propio Consejo de Administración que se refleja en el acta referida, fruto de la negociación puntual de su salida. Por otra parte, no se acredita en modo alguno qué relación puede existir entre los resultados de la actividad propia de la mercantil y el abono de tales cantidades a quién, precisamente percibe tales compensaciones con motivo de su desvinculación con la entidad que se los reconoce. La parte recurrente se limita a afirmar apodícticamente que la indemnización pactada responde a un claro fin empresarial que "redunda en los propios resultados de Bankinter", pero en absoluto explica, y desde luego en el acuerdo del consejo de administración no consta, la razón para reconocer una indemnización de tal importe a la que no obligaban ni los estatutos ni el correspondiente contrato. Es aquí donde reside el núcleo de la cuestión. Cuando la indemnización por cese se establece en los estatutos de la sociedad, o en el propio contrato mediante una cláusula de protección o "blindaje", en principio existen indicios sólidos de la naturaleza de retribución de la cantidad estipulada para el caso de cese, y su correlación con el desarrollo de la actividad y la obtención de ingresos. Pero si ello no es así, y se establece en la forma que se ha hecho en el caso litigioso, es decir, precisamente con motivo de la desvinculación del administrador con la sociedad, y sin existir una previa obligación de origen estatutario o contractual que impusiera su abono, es carga de la parte que pretende deducir estos gastos acreditar esa correlación con los ingresos, pues en virtud del citado art. 114 LGT, corresponde al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero. 3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1]. Pues bien, partiendo de las citadas premisas normativas y jurisprudenciales, debe considerarse acertado el criterio de la sentencia recurrida al desestimar la solicitud de la sociedad recurrente de que se considere como gasto deducible la cantidad satisfecha, sin que resulte suficiente, en las circunstancias del caso, que esa correlación entre el gasto que se pretende deducir y la obtención de resultados e ingresos quede debidamente acreditada por los simples criterios de inscripción contable y acreditación del gasto e imputación temporal.

En cuanto a los futuros servicios a los que se refiere el acuerdo del consejo de administración y el documento contractual seguidamente suscrito con base en el mismo, la sentencia recurrida afirma, con el carácter de valoración de la prueba y por tanto no es susceptible de ser cuestionado en casación, que la previsión de la cláusula séptima de que "El presidente del Consejo de Administración y el Consejero Delegado podrán solicitar la consulta del ex Presidente del Consejo para cualquier asunto estratégico del Banco que consideren oportuno", no guarda una mínima correspondencia con el elevado importe que se estipula, dados los términos difusos en los que se establece. En cuanto al establecimiento de un pacto de no competencia, por cuya virtud se impide al ex consejero ejercer, durante el plazo de dos años, cargos de administración, ni funciones ejecutivas o consultivas para bancos y entidades de crédito, la sentencia califica de la contraprestación establecida como excesivamente gravosa, y deniega la deducibilidad del importe por tal concepto reseñando que no se aporta justificación alguna de su correlación con la obtención de ingresos. Por último, la sentencia reseña que la indefinición de esta obligación se constata, no solo por la inexistencia de parámetros algunos en la determinación de la misma, sino también por la falta de constatación alguna de la realidad de esta prestación de servicios por el Sr. Estanislao una vez abandonado

el Consejo y, por tanto, ninguna acreditación existe de que pudieran guardar una relación con los resultados de la actividad de la empresa. De modo que los hipotéticos servicios, no solo no se han acreditado, sino que por su indefinición en el momento de establecerlos en el acuerdo de negociación de la salida, permiten concluir, así lo hace la sentencia recurrida, que carecen de toda justificación y relación con los resultados del desempeño de la actividad de la mercantil.

En síntesis, y esto es lo relevante, no es desacertado calificar de liberalidad el desembolso de un cantidad sin base obligacional alguna en las previsiones de los Estatutos ni en el contrato entre la entidad y el administrador que ha resultado beneficiario de tales pagos. Dicho de otra forma, se considera que son una liberalidad porque la entidad no está compelida a abonarlo y, además, no se ha acreditado que guarden relación con la consecución de resultados de la empresa. Por tanto tienen su base en la mera voluntad unilateral de la entidad y no pueden ser calificados de gastos por retribución que guarden correlación con los ingresos derivados del ejercicio de la actividad. Ello es coherente y no contradice la doctrina jurisprudencial que impide negar vinculatoriedad a los acuerdos societarios que reconocen el derecho a determinadas retribuciones, con base en el denominado abuso de formalidad (SSTS de la Sala Primera núm. 646/2018, de 20 de noviembre, y núm. 411/2013, de 25 de junio de 2013), pues esta doctrina, que también ha tenido reflejo en la jurisprudencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo antes citada, a propósito de la calificación de gastos deducibles de las retribuciones acordadas en casos específicos y pese a la ausencia de una previsión estatutaria, se circunscribe a situaciones de sociedades de socio único, o de acuerdos adoptados en consejo de administración con la participación total del capital social, o situaciones análogas en las que la desvinculación con el acuerdo se escuda en un "abuso de formalidad". Son situaciones evidentemente distintas a la de una entidad cotizada como es Bankinter, en la que el acuerdo que otorga la indemnización se adopta sin base estatutaria alguna, y en el propio consejo de administración en que se integra, como presidente, el directivo al que se otorga la indemnización, sin justificar en modo alguno la relación entre esos gastos y la obtención de ingresos por el ejercicio de la actividad de la mercantil.

Y respecto a los gastos por los servicios que en lo sucesivo podría obtener la entidad del Sr. Estanislao, adolecen de una falta total de concreción y, al igual que la indemnización otorgada, no justifican la necesaria correlación con los ingresos que la futura actividad pudiera proporcionar a la entidad con esos hipotéticos asesoramientos.

Séptimo. *Fijación de la doctrina jurisprudencial.*

La respuesta a la cuestión de interés casacional, en lo relativo a la interpretación del artículo 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 de indemnización a un administrador, en este caso presidente del consejo de administración, que tienen su causa en un acuerdo para la salida negociada del directivo y el cese de su relación contractual con la entidad mercantil, y que no están previstos en los estatutos de la sociedad ni en ningún contrato que vinculese al referido directiva con la entidad, carecen de causa obligacional correlacionada con la obtención de ingresos de la actividad y no son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades.

Octavo. *Las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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, se mantiene el pronunciamiento de la sentencia recurrida.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido , de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 8081/2021, interpuesto por la representación procesal de la entidad Bankinter S.A. contra la sentencia dictada el 30 de julio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso núm. 247/2018.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.
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.