

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093085

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2024

Sala 1.^a

R.G. 8895/2021

SUMARIO:

IS. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros. *Administradores con dualidad de funciones -deliberativas y ejecutivas-. Deducibilidad de retribuciones no aprobadas en Junta.* La cuestión controvertida es el tratamiento fiscal de las retribuciones satisfechas por una sociedad a los miembros de su Consejo de Administración, decidiendo acerca de si la cuantía total de esas retribuciones es deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

La Inspección basa sus argumentos en lo establecido por el propio Tribunal Supremo en STS, de 26 de febrero de 2018, recurso n.º 3574/2017 (NCJ063041), que interpretó que el sistema de remuneración de los administradores «en su condición de tales» de las sociedades no cotizadas debe estar previsto en los Estatutos sociales. Además, la cuantía máxima anual a pagar a todos los administradores debe ser aprobada por la Junta y el órgano de administración -salvo que la Junta determine otra cosa- debe decidir cómo se distribuye esta remuneración entre sus miembros.

La STS establece también que, en el caso de consejeros con funciones ejecutivas, el órgano de administración debe aprobar un contrato en el que se detallen los conceptos retributivos por dichas funciones ejecutivas. Entiende el Tribunal Supremo en esa sentencia que cuando un consejero tiene funciones ejecutivas, toda su retribución deriva de «su condición de tal». La Inspección, siguiendo esta teoría, entiende que la retribución de un consejero con funciones ejecutivas sólo será deducible si se cumplen los tres requisitos anteriores -previsto en Estatuto, cuantía máxima aprobada por la Junta y contrato en el que se detallen los conceptos retributivos por funciones ejecutivas-.

La sociedad alega que en sus Estatutos distingue entre las retribuciones de todos los consejeros «por su condición de tales» y las retribuciones de los consejeros que, además, lleven a cabo funciones ejecutivas, de manera que no sólo establece para todos los consejeros una retribución vinculada a un porcentaje determinado sobre los beneficios líquidos de la entidad, sino que, además, establece que los consejeros con funciones ejecutivas tienen derecho a percibir, adicionalmente, una retribución extra sujeta a la voluntad de los miembros del Comité de Nombramientos y Retribuciones -en el ejercicio 2014- y a lo establecido en los contratos aprobados por el Consejo de Administración a propuesta de la Comisión de Nombramientos y Retribuciones -en los ejercicios 2015 y 2016-. En definitiva, para la entidad, los consejeros ejecutivos realizan las funciones que les corresponden como miembros del Consejo y, además, otras funciones distintas, ejecutivas, por las que perciben una retribución independiente al margen de la retribución fijada como porcentaje sobre los beneficios líquidos.

Pues bien, la denominada «Teoría del vínculo», que venía manteniendo el Tribunal Supremo, y asumía el TEAC, disponía que, en el caso de administradores de una sociedad que, a su vez, estuviesen unidos a ésta en el marco de un contrato laboral de alta dirección, debía entenderse que el vínculo entre ambos era exclusivamente de naturaleza mercantil -y no laboral- al entenderse dichas funciones atribuidas en virtud de la relación laboral de alta dirección quedaban subsumidas en las propias del cargo de administrador. Dicha doctrina permitía exigir, para reconocer la deducibilidad de estas partidas de gasto para la sociedad -que satisfacía retribuciones a consejeros/administradores que, a la vez, ejercían cargos de alta dirección en la misma-, que se cumplieran los requisitos que la normativa mercantil dispone para la retribución de consejeros/administradores de una entidad en su condición de tales. No obstante, la aplicación de la denominada «Teoría del Vínculo» en el ámbito fiscal o tributario, se ha visto superada por el mismo Tribunal Supremo y, en consecuencia, debe ser rechazada -véase STS, de 18 de enero de 2024, recurso n.º 4378/2022 (NFJ091937) y STS, de 13 de marzo de 2024, recurso n.º 9078/2022 (NFJ092651)-.

Las retribuciones percibidas por los Administradores de una entidad con funciones deliberativas y ejecutivas, que consten debidamente acreditadas y contabilizadas y que correspondan a unos servicios efectivamente prestados, aún sin estar prevista en los Estatutos su aprobación en Junta, deben ser consideradas como un gasto fiscalmente deducible al tratarse de retribuciones onerosas. La no previsión en los Estatutos de las retribuciones concretas a percibir por los Administradores no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y, sin más, la improcedencia de su deducibilidad.

Entiende el TEAC que, siendo los administradores también consejeros de la entidad con dualidad de funciones, la de «consejero», propiamente dicha, y la ejecutiva y, siendo sus retribuciones onerosas, en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben ser consideradas en su totalidad como un gasto

fiscalmente deducible puesto que, como señala el TS: «...son retribuciones, onerosas, que en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos deducibles, sin que su no previsión estatutaria per se le haga perder esta condición, en tanto que por ese sólo hecho no se ha de considerar un acto contrario al ordenamiento jurídico, con el alcance que este tribunal Supremo, antes se ha transcrito pronunciamientos al respecto, le ha dado a dicha expresión.». **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15 y disp. adic. 15.^a y trans. 1.^a 6.
RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 217 y 218.
RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 130.
RD-Ley 3/2016 (Consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social), art. 3.
Constitución Española, arts. 14, 31 y 86.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 61 y 197.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económico administrativa interpuesta por la entidad **XZ SA** contra el **ACUERDO LIQUIDACION_1** relativo al Impuesto sobre Sociedades (IS) ejercicios 2014 a 2016 dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT el 12/11/2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 11/12/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 10/12/2021 por la mercantil **XZ SA** contra el acuerdo de liquidación indicado en el encabezamiento.
Se describen a continuación los hitos más importantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 01/10/2019 se notificó a la mercantil identificada en el encabezamiento el inicio actuaciones de investigación y comprobación por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes acerca de:

- Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2014 a 2016 con carácter general.
- Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA) 09/2015 a 12/2016.
- Retenciones/ingresos a cuenta capital mobiliario 09/2015 a 12/2016.
- Retenciones/Ingresos a cuenta arrendamientos inmobiliarios 09/2015 a 12/2016.
- Retenciones/Ingresos a cta trabajo/profesional 09/2015 a 12/2016.
- Retenciones a cta imposición no residentes 09/2015 a 12/2016.

Si bien esta reclamación se refiere únicamente a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades.

Tercero.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IS ejercicios 2014, 2015 y 2016, se formalizaron las siguientes actas con fecha 02/07/2021:

- **ACTA_1** por determinados ajustes a los que el obligado tributario prestó su conformidad.
- **ACTA_2** por precios de transferencia.
- **ACTA_3** de la que trae causa el acuerdo de liquidación **ACUERDO LIQUIDACION_1** de 12/11/2021, que la confirma y que fue notificado con fecha 15/11/2021 siendo dicho acuerdo el objeto de la presente reclamación.

La regularización practicada en este acuerdo recoge los ajustes pertinentes a la no deducibilidad fiscal del exceso de las retribuciones satisfechas a los consejeros sobre lo previsto estatutariamente.

La Inspección considera únicamente deducible fiscalmente el 10% de los beneficios líquidos de la entidad, puesto que los estatutos de **XZ**, tanto en la redacción vigente en el ejercicio 2014, como en la modificación posterior

aplicable a 2015 y a 2016, establecían el límite máximo del 10% de los beneficios líquidos para la retribución de los administradores.

En consecuencia, considera que el importe satisfecho a los administradores que excede de dicho límite incumple la norma mercantil, siendo el exceso de retribución calculado por la Inspección respecto a lo dispuesto en los estatutos el siguiente:

	2014	2015	2016
Exceso Retribución	3.512.266,89	2.509.400,16	2.634.644,13

Así, se procede a incrementar la base imponible de cada uno de los periodos en las respectivas cuantías.

Cuarto.

Disconforme con dicho acuerdo, la entidad ha promovido la presente reclamación económico administrativa nº 8895/21, presentando con fecha 10/03/2021 escrito de alegaciones siendo éstas, fundamentalmente, las siguientes:

Primera: En relación con la retribución de administradores manifiesta:

- La STS de 28/02/2018 sobre la que se basa la regularización de la Inspección no resulta aplicable a entidades cotizadas, como es **XZ SA**.
- Cumplimiento del requisito de certeza en la retribución de los administradores.
- No aplicación de la teoría monista de las funciones de los consejeros al caso concreto.
- Incorrecta interpretación del TEAC con su doctrina en resolución de 17/07/2020.
- Adicionalmente, en relación con los ejercicios 2015 y 2016, manifiesta que no es de aplicación el art 15 f) por no poder considerarse actuaciones contrarias al Ordenamiento Jurídico las retribuciones a consejeros por encima de lo previsto estatutariamente.

Segunda: Eliminación del ajuste positivo que realizó la propia reclamante en virtud de la Disposición Transitoria Decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), por la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016, del cual trae causa.

Quinto.

Con fecha 15/01/2024, la reclamante presenta escrito de alegaciones complementarias en el que manifiesta:

Primero: En relación con la retribución de administradores, establece que ha de aplicarse la doctrina jurisprudencial que el Tribunal Supremo ha establecido en su sentencia de 27/06/2023 (recurso 6442/2021), reiterada recientemente en la posterior de 02/11/2023 (recurso 3940/2022).

Segundo: En relación con la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016, además de lo expuesto en el anterior escrito, añade que en el momento de presentar las alegaciones el Tribunal Constitucional tenía admitidas dos cuestiones de inconstitucionalidad en relación con el artículo 3.Primer, apartados uno y dos del Real Decreto-Ley 3/2016 (números 2577-2023 y 2088-2023, BOE de 8 y 26 de julio de 2023 respectivamente).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

• Determinar la conformidad o no a derecho del acuerdo de liquidación objeto de la presente reclamación económica administrativa, dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente al mismo.

Tercero.

La cuestión controvertida es el tratamiento fiscal de las retribuciones satisfechas por **XZ SA** a los miembros de su Consejo de Administración, decidiendo acerca de si la cuantía total de esas retribuciones es deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Se hace necesario por tanto recoger lo previsto en los Estatutos Sociales de **XZ SA** al respecto.

El artículo 12 de los referidos estatutos, (que se modifica para el ejercicio 2015 y siguientes) establece:

Artículo 12 Estatutos correspondientes al ejercicio 2014:

<<La gestión de la sociedad corresponderá al Consejo de Administración.

Los Consejeros disfrutaran como remuneración a sus servicios, conjuntamente, y con independencia del derecho de reembolso de los gastos y perjuicios ocasionados al administrador en el ejercicio de sus funciones, la cantidad del 10% de los beneficios líquidos del ejercicio que resulten una vez hecha la provisión para el pago de impuestos y efectuadas las deducciones de legal aplicación, salvo que el propio Consejo prevea una cantidad menor, y quedando facultado el Consejo para distribuirla entre sus componentes. Esta remuneración sólo podrá ser percibida una vez cumplidos los requisitos que la ley previene a estos efectos.

Adicionalmente, los Consejeros que tengan atribuidas funciones ejecutivas en la sociedad, en virtud de una relación contractual o laboral, tendrán derecho a percibir una retribución por la prestación de estas funciones que podrá consistir en una cantidad fija, adecuada a los servicios y responsabilidades asumidas una cantidad complementaria y una parte asistencial variable que incluirá sistemas de previsión y seguro oportunos y la Seguridad Social. Así mismo podrán establecerse sistemas de incentivos que comprendan entrega de acciones, o de derechos de opción sobre las mismas o retribuciones referenciadas al valor de las acciones, con los requisitos que se establezcan en la legislación vigente en cada momento. En el caso de cese no debido al incumplimiento de las funciones, tendrán derecho a una indemnización. Las retribuciones correspondientes a los Consejeros que tengan atribuidas funciones ejecutivas, serán aprobadas por el Comité de Nombramientos y Retribuciones.

La retribución contemplada en el párrafo anterior se cargará a los gastos generales de la Compañía, y no a la asignación estatutaria recogida en el presente artículo. Con independencia de la retribución resultante, El Consejo de Administración fijará las dietas que, según las circunstancias, hayan de asignarse a sus miembros como compensación por los gastos de asistencia y demás que hayan de soportar en el ejercicio de sus cargos y funciones>>.

El artículo 12 de los estatutos, vigente en 2015 y 2016, establece:

<<La gestión de la sociedad corresponderá al Consejo de Administración.

Los consejeros percibirán conjuntamente, como remuneración en su condición de tales, la cantidad máxima del 10% de los beneficios líquidos del ejercicio que resulten una vez hecha la provisión para el pago de impuestos y cumplidos los requisitos que la Ley establece a estos efectos, así como una asignación fija en metálico a determinar por la Junta General, y las dietas de asistencia que, según las circunstancias, haya de asignarse como compensación por los gastos de asistencia y demás que hayan de soportar en el ejercicio de sus cargos y funciones.

La distribución de la remuneración de cada Consejero en su condición de tal corresponderá al Consejo de Administración.

Adicionalmente, y con independencia de la retribución señalada, los miembros del Consejo que desempeñen funciones ejecutivas dentro de la sociedad percibirán por este concepto, la remuneración fijada en sus respectivos contratos, que podrán incluir, entre otros, sistemas de incentivos que comprendan acciones, o de opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones. Estos contratos deberán ser aprobados previamente por el Consejo de Administración, a propuesta de la Comisión de Nombramientos y Retribuciones, cumpliendo con los requisitos previstos en la legislación vigente>>.

Cuarto.

Por otro lado, la normativa mercantil aplicable también sufrió una modificación legislativa a partir del ejercicio 2015. Esto es, la forma prevista en el TRLSC de remuneración a los administradores de una entidad fue modificada

por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, en vigor desde el 1 de enero de 2015, aprobando una nueva redacción a los artículos 217 y 218 TRLSC.

La redacción aplicable para el ejercicio 2014 es la siguiente:

<<Artículo 217. Remuneración de los administradores.

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

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

La redacción del artículo 217 TRLSC aplicable a los ejercicios 2015 y 2016, señala que:

<<Artículo 217. Remuneración de los administradores.

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

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

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

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

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

La redacción vigente en el ejercicio 2014 del artículo 218 TRLSC, dispone:

"1. En la sociedad de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

2. En la sociedad anónima cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, solo 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 hubieran establecido."

Disponiendo el citado artículo en su redacción vigente en los ejercicios 2015 y 2016, lo siguiente:

"1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido."

Si los Estatutos no contemplaran previamente el porcentaje máximo de participación en los términos de la nueva redacción del TRLSC, se exige su modificación en la primera Junta General celebrada a partir del 1 de enero de 2015, tal y como prevé la disposición transitoria de la Ley 31/2014:

"1. Las modificaciones introducidas por esta Ley en los artículos 217 a 219, 529 ter, 529 nonies, 529 terdecies, 529 quaterdecies, 529 quinquedecies, 529 septendecies y 529 octodecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2015 y deberán acordarse en la primera junta general que se celebre con posterioridad a esta fecha".

Esta es la base legal en virtud de la cual se modifica el artículo 12 de los Estatutos sociales de **XZ** vigente para los ejercicios 2015 y 2016.

Por su parte, el artículo 130 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, dispone, respecto de los ejercicios que nos ocupan, lo siguiente:

"Artículo 130. Retribución.

La retribución de los Administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100, 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."

Quinto.

La Inspección, a la hora de analizar las retribuciones distingue entre lo establecido para 2014 y lo establecido para 2015 y 2016, señalado:

Ejercicio 2014:

De acuerdo con el artículo 217 del TRLSC, la retribución ha de estar prevista en los estatutos, además, la jurisprudencia del Tribunal Supremo establece que la previsión estatutaria ha de reunir el requisito de certeza, referido a que el importe de esas retribuciones debe ser determinado o determinable.

En el caso que nos ocupa, el artículo 12 de los estatutos establece el carácter retribuido del cargo de administrador. Esta cláusula fija una retribución concreta del 10% de los beneficios líquidos, y según establece la Inspección, se cumple por tanto con el requisito de certeza exigido por la jurisprudencia.

Por lo que se refiere a los consejeros con **funciones ejecutivas**, establece la Inspección que esta cláusula estatutaria es evidente que **"incumple el requisito de certeza establecido por el Tribunal Supremo, puesto que contiene una simple enumeración de retribuciones sin llegar a establecer el concreto sistema retributivo. Tampoco determina los criterios que deben aplicarse para poder cuantificar. Todo ello se deja al arbitrio del mencionado Comité, por tanto la retribución escapa al control estatutario e incumple la normativa mercantil."**

En consecuencia, considera la Inspección que las retribuciones que exceden del 10% de los beneficios no se ajustan a la normativa mercantil y tal exceso no será gasto deducible en el IS, ya que se trata de unos pagos hechos en contravención del ordenamiento mercantil.

En relación con los ejercicios 2015 y 2016, además de lo anterior, establece la Inspección que también debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la nueva redacción del artículo 12 de los Estatutos de XZ SA.

La Inspección también hace distinción entre las dos cláusulas del artículo 12, las remuneraciones generales y las de funciones ejecutivas.

Para la Inspección, en estos ejercicios, la cláusula estatutaria contemplada en el primer párrafo del artículo 12 sí cumple el requisito de certeza.

Sin embargo, la segunda cláusula, la que se refiere a las funciones ejecutivas, no concreta el sistema retributivo ni determina los criterios de cuantificación, sino que se deja al arbitrio de unos contratos aprobados por el Consejo de Administración, lo que, a todas luces, según la Inspección, escapa del control estatutario e incumple la normativa mercantil. También destaca la Inspección que los informes anuales de retribuciones no pueden modificar el cumplimiento del TRLSC y restante normativa mercantil:

<<Siendo así, esta Oficina Técnica no comparte que la cláusula sobre las retribuciones "adicionales" de los consejeros ejecutivos cumpla la normativa mercantil, sino que acontece todo lo contrario. Existe una clara vulneración de lo exigido por el artículo 217 del TRLSC, que resulta de inexcusable cumplimiento, por mucho que el obligado tributario trate de soslayarlo. A este respecto, debe reiterarse que ni se concreta el sistema retributivo, ni se determinan los criterios de cuantificación, sino que se deja al arbitrio de contratos aprobados por el Consejo de Administración, escapando, así, del control estatutario. Por último, también debe insistirse en que los informes anuales de retribuciones no pueden modificar el cumplimiento del TRLSC y restante normativa mercantil.>>

Por tanto, considera que todo lo que exceda del límite máximo previsto en estatutos (10%) son gastos que infringen la normativa mercantil:

<<En conclusión, dado que existen importes satisfechos a los consejeros que contravienen los estatutos sociales al superar el porcentaje de beneficios líquidos previsto en los mismos, se está vulnerando la legalidad mercantil y la consecuencia inevitable es que se trata de un gasto ilícito.>>

En consecuencia, son gastos contrarios al Ordenamiento Jurídico y, por tanto, no son fiscalmente deducibles en virtud del artículo 15 f) LIS aquéllos que excedan del límite máximo:

<<Art 15. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.>>

Sexto.

Destacar, que para ambos ejercicios, la Inspección basa sus argumentos en lo establecido por el propio Tribunal Supremo en la sentencia de 26 de febrero de 2018 (rec. casación número 3574/2017), que interpretó que el sistema de remuneración de los administradores "en su condición de tales" de las sociedades no cotizadas debe estar previsto en los Estatutos sociales. Además, la cuantía máxima anual a pagar a todos los administradores debe ser aprobada por la Junta y el órgano de administración (salvo que la Junta determine otra cosa) debe decidir cómo se distribuye esta remuneración entre sus miembros.

La STS establece también que, en el caso de consejeros con funciones ejecutivas, el órgano de administración debe aprobar un contrato en el que se detallen los conceptos retributivos por dichas funciones ejecutivas.

Entiende el Tribunal Supremo en esa sentencia que cuando un consejero tiene funciones ejecutivas, toda su retribución deriva de "su condición de tal".

La Inspección, siguiendo esta teoría, entiende que la retribución de un consejero con funciones ejecutivas sólo será deducible si se cumplen los tres requisitos anteriores (previsto en Estatuto, cuantía máxima aprobada por la Junta y contrato en el que se detallen los conceptos retributivos por funciones ejecutivas). En el presente caso, sin embargo, no se analizan por parte de la Inspección la existencia de los requisitos de la STS sino que se limita el acuerdo de liquidación a establecer que:

Para el ejercicio 2014:

<<Esta cláusula que fija una retribución concretada en el 10% de los beneficios líquidos cumple con el requisito de certeza exigido por la jurisprudencia, tal como ha señalado la inspección.>>

Ahora bien, por lo que se refiere a los consejeros con funciones ejecutivas, continúa disponiendo lo siguiente:

<<Esta cláusula estatutaria es evidente que incumple el requisito de certeza establecido por el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, puesto que contiene una simple enumeración de retribuciones sin llegar a establecer el concreto sistema retributivo. Tampoco determina los criterios que deben aplicarse para poder cuantificar. Todo ello se deja al arbitrio del mencionado Comité, a quien se faculta para que fije la modalidad de las retribuciones y su cuantía. Luego, no cabe duda que la mencionada retribución escapa al control estatutario e incumple la normativa mercantil. En consecuencia, las retribuciones que excedan del 10% de los beneficios no se ajustan a la normativa mercantil.

La inmediata consecuencia fiscal es que tal exceso no será gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades ya que se trata de unos pagos hechos en contravención del ordenamiento mercantil.>>

Para los periodos 2015 y 2016, recoge el acuerdo de liquidación:

<<Esta previsión estatutaria es prácticamente igual a la del ejercicio 2014, por lo que procede extraer las mismas conclusiones en cuanto a que la previsión contenida en este último párrafo sigue sin satisfacer lo exigido por la norma mercantil, incumpliendo el artículo 217 del TRLSC que, como viene argumentándose, es aplicable a todos los consejeros (ejecutivos y no ejecutivos), en los términos expresados por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de febrero de 2018. En efecto, la cláusula estatutaria no concreta el sistema retributivo ni determina los criterios de cuantificación, sino que se deja al arbitrio de unos contratos aprobados por el Consejo de Administración, lo que, a todas luces, escapa del control estatutario e incumple la normativa mercantil.>>

Concluye la Inspección:

<<A este respecto, debe reiterarse que ni se concreta el sistema retributivo, ni se determinan los criterios de cuantificación, sino que se deja al arbitrio de contratos aprobados por el Consejo de Administración, escapando, así, del control estatutario. Por último, también debe insistirse en que los informes anuales de retribuciones no pueden modificar el cumplimiento del TRLSC y restante normativa mercantil.>>

Sin embargo, no hace la Inspección ninguna mención a los acuerdos de la Junta General que deben desarrollar los estatutos, así como a los contratos del Consejo de Administración, que serían relevantes a los efectos de analizar si las retribuciones de los consejeros con funciones ejecutivas cumplen la norma mercantil o no.

Esto es, la conclusión de la Oficina Técnica es:

A) La falta de concreción de los estatutos determina que se incumple el requisito de certeza porque considera que no se concreta debidamente el sistema retributivo y, por tanto, es contrario al Ordenamiento Jurídico.

B) Determina que las funciones que realizan los administradores se subsumen en una única relación mercantil, a la que se aplica el límite del 10% de los beneficios líquidos establecido en los estatutos, y en consecuencia regulariza el exceso de retribución por encima de dicho límite.

Séptimo.

La reclamante alega que los Estatutos de **XZ**, los reglamentos de su consejo de Administración y la práctica establecida por la entidad para la determinación e información a los accionistas e inversores de la retribución a los consejeros, respeta fielmente lo establecido en la LSC y demás normativa aplicable y que además, la teoría del vínculo ha sido superada.

XZ en sus Estatutos distingue entre las retribuciones de todos los consejeros "por su condición de tales" y las retribuciones de los consejeros que, además, lleven a cabo funciones ejecutivas, de manera que no sólo establece para todos los consejeros una retribución vinculada a un porcentaje determinado sobre los beneficios líquidos de la entidad, sino que, además, establece que los consejeros con **funciones ejecutivas** tienen derecho a percibir, adicionalmente, una retribución extra sujeta a la voluntad de los miembros del Comité de Nombramientos y Retribuciones (en el ejercicio 2014) y a lo establecido en los contratos aprobados por el Consejo de Administración a propuesta de la Comisión de Nombramientos y Retribuciones (en los ejercicios 2015 y 2016).

En definitiva, para la entidad, y así lo alega el reclamante, los consejeros ejecutivos realizan las funciones que les corresponden como miembros del Consejo y, además, otras funciones distintas, ejecutivas, por las que perciben una retribución independiente al margen de la retribución fijada como porcentaje sobre los beneficios líquidos.

Octavo.

Para resolver esta cuestión, cabe tener en cuenta, en primer lugar, que la denominada "Teoría del vínculo", alegada por el interesado, que venía manteniendo el Tribunal Supremo, y asumía este TEAC, disponía que, en el caso de administradores de una sociedad que, a su vez, estuviesen unidos a ésta en el marco de un contrato laboral de alta dirección, debía entenderse que el vínculo entre ambos era exclusivamente de naturaleza mercantil (y no laboral) al entenderse dichas funciones atribuidas en virtud de la relación laboral de alta dirección quedaban subsumidas en las propias del cargo de administrador. Dicha doctrina permitía exigir, para reconocer la deducibilidad de estas partidas de gasto para la sociedad (que satisfacía retribuciones a consejeros / administradores que, a la vez, ejercían cargos de alta dirección en la misma), que se cumplieran los requisitos que la normativa mercantil dispone para la retribución de consejeros / administradores de una entidad en su condición de tales.

Pues bien, a pesar de lo alegado por el interesado, en el caso concreto que nos ocupa, la Inspección no regulariza en virtud de la denominada "Teoría del Vínculo", sino que considera que los Estatutos incumplen el requisito de certeza para las funciones ejecutivas, por lo que toda retribución que exceda del 10% de los beneficios líquidos del ejercicio es una contravención de la norma mercantil.

No obstante lo anterior, procede señalar que la aplicación de la denominada "Teoría del Vínculo" en el ámbito fiscal o tributario, se ha visto superada por el mismo Tribunal Supremo y, en consecuencia, debe ser rechazada.

Y es que el Alto Tribunal en su reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de **27/06/2023 (recurso de casación n.º 6442/2021)**, por la que se resuelve un recurso cuya cuestión con interés casacional a resolver era: *"Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad"*, se refiere a esa doctrina en los términos siguientes (el subrayado es nuestro):

<<SÉPTIMO. Alguna consideración sobre la denominada teoría del vínculo y su aplicación al caso.

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

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

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

Habría de preguntarse, atendida esa especie de absorción normativa, qué sucedería si el cargo de administrador fuera previsto estatutariamente como gratuito. En tal caso, no parece lógico que la parte de la retribución que percibiría el administrador como trabajador -y que sería además objeto de retención- no pudiera ser deducida por la empresa pagadora. Quiere ello decir que la consecuencia basada en la llamada teoría del vínculo, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso, operación que no se ha realizado aquí>>.

El Tribunal Supremo fija como jurisprudencia que:

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

Fundamente de Derecho Séptimo: "aun admitiendo la teoría del vínculo, o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución que nos ocupa no será ¿nunca- una liberalidad no deducible si es real, efectiva, probada, contabilizada y onerosa (...;) Habría de preguntarse (...;) qué sucedería si el cargo de administrador fuera previsto estatutariamente como gratuito. En tal caso, no parece lógico que la parte de la retribución que percibiría el administrador como trabajador -y que sería además objeto de retención- no pudiera ser deducida por la empresa pagadora. Quiere ello decir que la consecuencia basada en la llamada teoría del vínculo, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso, operación que no se ha realizado aquí.>>

Traída al caso la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada allí por el demandante (sentencias de 9 de julio de 2015, asunto ..., C-229/14; de 11 de noviembre de 2010, asunto ..., C-232/09; y la más reciente de 5 de mayo de 2022, asunto ..., C-101/21), se dice por el Alto Tribunal, en la citada sentencia, que:

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

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

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

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

La postura maximalista en que se funda la sentencia impugnada infringe el Derecho de la UE ya que, como hemos dicho, hace de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas que los contratan que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras. Así, en el caso de los segundos, de los trabajadores estrictamente tales, no se cuestiona la deducibilidad del gasto en que consiste su retribución, mientras que en el primero de ellos -como administradores- se rechaza, a pesar de no existir ninguna diferencia que legitime dicho trato conforme a la referida jurisprudencia del TJUE y de que los señores en cuestión cobraban lo mismo antes y después de acceder al consejo.

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

Por tanto, también por esta razón, debemos estimar este recurso de casación y admitir la deducibilidad de las retribuciones controvertidas" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).>>

Tales argumentaciones y conclusiones se reproducen en una nueva sentencia de fecha 02/11/2023 (recurso de casación 3940/2022) en la que el TS reitera la doctrina casacional que fijó en su sentencia de 27/06/2023 (recurso

de casación 6442/2021), en relación con la deducibilidad en IS de las retribuciones satisfechas por las funciones de un alto directivo derivadas de un contrato de alta dirección y que también tenía la condición de administrador.

Esta sentencia se deriva de un recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 17/02/2022 (recurso 686/2018) en el que se planteaban varias cuestiones casacionales; siendo la tercera de ellas la relativa a la deducibilidad fiscal en el IS de los ejercicios 2012 y 2013, de las retribuciones satisfechas al director general de la empresa que, además, era vocal del consejo de administración.

En base al artículo 14.1.e) TRLIS aplicable *ratione temporis* en los ejercicios 2012 y 2013, la Inspección y, posteriormente este TEAC, calificaron las retribuciones percibidas por las funciones de dirección como liberalidades y por tanto no deducibles. Por aplicación de la "Teoría del vínculo" la relación de alta dirección quedaba absorbida por la relación mercantil y además el contrato de alta dirección no había sido incorporado a los estatutos sociales.

Sin embargo, la AN tras verificar que las retribuciones estaban contabilizadas, eran reales y no fueron discutidas, admitió la deducibilidad de la retribución como director general, a pesar de que no estuviese contemplada en los estatutos sociales, al considerar en cambio que mediante la "teoría del vínculo", no se absorben, siempre y en todo caso, las funciones laborales por las mercantiles, contemplando así una dualidad de funciones del Director General y del Vocal.

Admitió, por tanto, no sólo la deducibilidad fiscal de la retribución por la condición de miembro del consejo de administración (había previsión estatutaria) sino también la deducibilidad fiscal de la retribución por las funciones de alta dirección porque estas últimas no se confundían con las de administración y, por tanto, no era necesario para apreciar su deducibilidad fiscal que el contrato de alta dirección hubiese quedado incorporado a los Estatutos. En definitiva, consideró legítimo retribuir las funciones laborales al margen de los procedimientos establecidos en la legislación mercantil. No conforme, el abogado del Estado recurrió la sentencia de la AN en casación.

Tanto en la sentencia de 02 de noviembre de 2023, como en la de 27 de junio de 2023, el TS expone en primer lugar, como marco general, su criterio jurisprudencial sobre qué debe entenderse por "donativos y liberalidades" cuya deducibilidad está vetada por el artículo 14.e) del TRLIS (o por el actual artículo 15.e) de la Ley 27/2014 del IS).

El TS en su sentencia de 02 de noviembre fija su criterio acogiendo expresamente la doctrina casacional sentada en su citada sentencia de 27/06/2023 y transcribiendo íntegramente los fundamentos jurídicos 4º a 10º de esta última, para concluir:

*<<La retribución satisfecha por unos servicios reales, efectivos y no discutidos en el procedimiento, derivados de un contrato de un alto directivo que, a su vez, forma parte del Consejo de Administración, no puede considerarse una liberalidad, "sea o no aplicable la llamada **doctrina del vínculo**>>*

En atención a todo lo anterior, el TS da respuesta a la cuestión casacional en el siguiente sentido:

<<(…;) 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 correspondan con una por prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos>>.

Con esta sentencia se consolida la doctrina casacional previa relevante sobre la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores.

Asimismo, reforzando esta nueva doctrina, el TS ha dictado una nueva sentencia de fecha 18/01/2024 (rec nº 4378/2022), referida a una sociedad anónima, como es el caso, en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"CUARTO. El marco jurisprudencial

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

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

Por lo antes expuesto, no cabe que una presunta irregularidad mercantil -que solo admitimos ahora a efectos dialécticos- lleve a la errónea conclusión alcanzada por la Sala de instancia según la cual la falta de acuerdo de la junta general implica que las retribuciones de los administradores constituyan una liberalidad no deducible en el impuesto sobre sociedades, lo que supone una mutación no ya fiscal, ni aun mercantil, sino puramente contractual, pues la relación entre los administradores y la sociedad es onerosa y no pierde su condición de tal en ningún caso.

Las retribuciones a los administradores no pueden ser forzosamente insertas en la noción de liberalidades, que ha sido ampliamente desarrollada por este Tribunal Supremo como equivalentes a actos o negocios gratuitos o lucrativos.

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

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

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

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

QUINTO. Consideraciones conclusivas, fijación de doctrina y resolución de pretensiones. Una vez esbozada la contextualización normativa y jurisprudencial del presente asunto, debemos realizar las siguientes consideraciones:

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

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

3. La sentencia de instancia rechaza la deducibilidad de las retribuciones aduciendo falta de certeza en su fijación y entiende que no es posible admitir una aprobación tácita de la Junta general a través de la mera aprobación de las cuentas anuales. El artículo 19 de los Estatutos proclama que el desempeño del cargo de administrador será remunerado, remuneración que "consistirá en una cantidad fija anual, que la Junta General de Accionistas determinará para cada ejercicio, y cuya libre distribución entre los administradores, que podrá realizarse con carácter desigual entre ellos, corresponderá al propio órgano de administración de la sociedad, pudiendo cobrarse por mensualidades." Es evidente que en el presente caso se colma, de entrada, el principio de reserva estatutaria del sistema de retribución y, por tanto, la finalidad que inspira su exigencia que, conforme con la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 893/2011 de 19 de diciembre, rec. 1976/2008, ECLI:ES:TS:2011:9361, responde primordialmente a potenciar la máxima información a los accionistas a fin de facilitar el control de la actuación de estos en una materia especialmente sensible, dada la inicial contraposición entre los intereses particulares de los mismos en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en minorar los gastos y de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles.

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

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

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

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

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

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

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

Por último es necesario citar la reciente STS de 13-03-2024 (rec. nº 9078/2022), siendo la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la siguiente:

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

2. Determinar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto salarial que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible o sí, por el contrario, dicha correlación excluye tal calificación en todo caso.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre; y el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en su versión primigenia."

De dicha sentencia debemos destacar que el TS señala en su Fundamento de Derecho Segundo sobre la cuestión de interés casacional y el concreto caso enjuiciado, lo siguiente:

"Resulta muy importante en este asunto centrar el objeto del debate en tanto que no cabe hacer una declaración en abstracto, desconectada del caso en concreto, como, a la postre, pretende la parte recurrida, consistente en dilucidar si son deducibles las retribuciones de los administradores si no constan previstas en los

estatutos, cuando son las circunstancias del caso las que obligatoriamente determinan el pronunciamiento que ha de hacerse para fijar doctrina en referencia al caso enjuiciado.

(...)"

En su Fundamento de Derecho Tercero, el TS se remite a su sentencia de 18 de enero de 2024, (rec casación 4378/2022), transcribiendo prácticamente en su totalidad los Fundamentos de Derecho Cuarto y siguientes de la misma (ya expuestos en la presente resolución), si bien añadiendo ahora el TS negritas "para resaltar aquellos pasajes más importantes".

Y finalmente concluye en su Fundamento de Derecho Cuarto (la negrita y el subrayado son nuestros):

"CUARTO. Sobre las cuestiones de interés casacional y el caso concreto enjuiciado.

"Las cuestiones de interés casacional seleccionadas en el auto de admisión, es evidente, han sido despejadas en la doctrina jurisprudencial que anteriormente hemos transcrito; de lo dicho en el anterior fundamento cabe concluir que las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, su no previsión en los estatutos sociales, y su incumplimiento no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y, sin más, la improcedencia de su deducibilidad; conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, no es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible.

La polémica que nos ocupa se viene arrastrando desde la ya lejana sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de noviembre de 2008, que esencialmente vino a acoger la tesis de que para que sean deducibles las retribuciones de los administradores de sociedades, es preciso que conste el importe concreto en los Estatutos con una absoluta certeza, conforme a la Ley 61/1978, art. 13. ñ), que sobre la base de la necesidad u obligatoriedad no hacía más que modelar la obligatoriedad de un gasto; normativa que fue derogada y sustituida por la Ley 43/1995 que ya incorpora una redacción similar a la vigente al tiempo en que se producen los hechos y a la actual. En la evolución de la jurisprudencia, como se desprende de los votos particulares volcados en las sentencias que se dictaron sobre la cuestión, surge la tendencia minoritaria de considerar que el hecho de que no se prevea estatutariamente o que incumpla el resto de requisitos exigidos legalmente por normas no fiscales, tendrá sus consecuencias mercantiles, pues se estaría ante un ilícito que producirá sus efectos en la esfera societaria de la entidad, pero sin trascendencia en el orden fiscal, puesto que la previsión legal estatutaria había sido interpretada por la jurisprudencia como medida de salvaguarda para los socios minoritarios por los posibles abusos de los socios mayoritarios con predominio en la Junta General y atribuyéndose los puestos directivos con elevadas retribuciones, y para salvaguarda de los propios administradores, y existía jurisprudencia que incluso en la órbita mercantil ha reconocido el Derecho de los administradores a percibir retribuciones no sólo sin existir previsión estatutaria al efecto, sino incluso cuando no ha sido acordada propiamente por la Junta General, sin que desde el punto de vista mercantil pareciera que existiese especial dificultad para otorgarle validez a aquellas retribuciones aprobadas en Junta universal y por unanimidad o si la Junta aprueba una retribución superior y el acuerdo se adopta con iguales requisitos que para reformar los Estatutos; resultando, los abusos mercantiles entre los miembros de la sociedad extraños al ámbito tributario. Con todo la tesis mayoritaria, recogida entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 2014, gira en torno a la deducibilidad no desde la perspectiva de la "necesidad" del gasto, sino su "legalidad", "De modo que, como dijo la sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008, hay que estar a lo dispuesto en la LSA y en la LSRL, sin que en esto la Ley 43/1995 haya supuesto un cambio sustancial respecto de la Ley 61/1978. No se trata de considerar los artículos 10 y 13 LIS, sino sólo el artículo 10 LIS en su referencia a la determinación del resultado contable según las normas del Código de Comercio y las reglas que rigen la contabilidad", la cuestión, pues, según esta tesis, no es si estamos o no ante una liberalidad, sino la propia legalidad del gasto. La conclusión a la que se llegó fue que la retribución de los administradores como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades era una cuestión de estricta legalidad, su examen era un examen de legalidad, de sus Estatutos y del ordenamiento jurídico aplicable a la materia, siguiendo una línea jurisprudencial ya consolidada. Conforme al art. 10.3, "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 lo que si las retribuciones que perciben los administradores no se ajustan a las normas mercantiles y demás aplicables del ordenamiento jurídico, no puede calificarse como gasto contable, por lo que huelga toda consideración como gasto fiscalmente deducible. Por tanto, con el examen de legalidad quedaba, desde la perspectiva jurisprudencial, cerrada la cuestión sobre su consideración fiscal.

Sin embargo, la polémica actual es distinta, ya hemos visto la evolución jurisprudencial antes transcrita, el problema ha girado desde entender que estamos ante una cuestión de estricta legalidad, como hemos visto, a, de nuevo, considerar la Administración, también el órgano económico administrativo y la propia sentencia de instancia,

de estar ante una liberalidad, y antes enfocar el problema desde la naturaleza de la relación existente y la teoría del vínculo.

No cabe, pues, en este entrar sobre un examen de estricta legalidad, entre otras razones porque a pesar de los textos mercantiles, dentro del amplio campo de la retribución de los administradores, son distintas las perspectivas y las circunstancias que delimitan dicho examen de legalidad, así los distintos tipos de modelos de administradores, individuales o colegiados, los distintos tipos de entidades, unipersonales o de participes numerosos, por ejemplo, las distintas actuaciones de los órganos empresariales y sus socios, sus distintas funciones, deliberativas meramente o ejecutivas, sus distintas relaciones con la empresa, así distintos tipos de contratos que unen a aquellos con la empresa y los emolumentos pactados... tal y como hemos visto en casos concretos examinados en las distintas sentencias dictadas por este Tribunal -también por la jurisprudencia civil con resultados plurívocos-, como es buen ejemplo algunas de las antes transcritas, pero que en definitiva nos coloca en la tesitura que ni aún limitando el examen a una cuestión de estricta legalidad puede establecerse la ecuación de que la falta de previsión estatutaria de la retribución de los administradores determina, sin más, la imposibilidad de deducirse el gasto.

En definitiva, la no previsión estatutaria no puede comportar, sin más, la negación de una realidad jurídica y material; las previsiones en las normas mercantiles no comportan una presunción iuris et de iure que trasciende al ámbito fiscal, en todo caso, del juego de las previsiones mercantiles debe partirse que si no hay previsión estatutaria, en principio y salvo prueba en contraria, se presume que las cantidades entregadas a los administradores son gratuitas, no hay contraprestación sinalagmática de la que descubrir el carácter oneroso de las mismas, pero cuando se acredita, como es el caso, no cuestionado por demás por las partes, que sí existe onerosidad, que las retribuciones percibidas por los tres miembros del Consejo de administración, en este caso, aparte por la relación laboral que le une con la entidad, responden a los servicios prestados a la misma para obtención de ingresos, desaparece el carácter de gratuidad de las mismas, y de cumplirse el resto de requisitos antes referidos, conforme a las normas fiscales, han de considerarse gastos susceptibles de deducción.

Ha de significarse, como se desprende de la resolución del TEAC, que respecto de los ejercicios 2011 y 2012, de los ocho miembros del consejo de administración, tres de ellos, los Sres. Don ... , Don ... y Don ... , reunían la doble condición de consejeros y trabajadores de ..., con contratos de alta dirección, aplicando la Administración Tributaria la teoría del vínculo de suerte que fiscalmente se consideró la relación no laboral, sino mercantil, por lo que las retribuciones que percibieron se consideraron retribuciones a los administradores, conforme a la normativa mercantil posee carácter gratuito el cargo de administrador excepto que los Estatutos establezcan otra cosa, lo que no ocurre en este caso, por lo que dichas retribuciones no son deducibles con arreglo al art. 14.1.e), siguiendo al efecto lo ya resuelto en la resolución del TEAC de 6 de febrero de 2014, respecto de los mismos interesados.

La sentencia impugnada parte de lo dicho en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015, rec. cas. 2448/2013, en relación con lo recogido por la propia Sala en sentencia de 30 de octubre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 131/2012):

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

Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción.

El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribuye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia, al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora. (...)"

Considera, pues, que sólo las retribuciones de los administradores, en la cuantía prevista en los estatutos de la sociedad, son deducibles (artículo 130 LSA). Por lo que al entender que los tres directivos deben ser considerados miembros del Consejo de Administración, no puede admitirse que desempeñan en concurrencia cada uno de ellos una relación laboral con la misma mercantil.

Señala además la sentencia impugnada que al no aceptar el Tribunal Supremo la concurrencia o dualidad entre contrato de alta dirección de carácter laboral y función directiva de administrador, ha de considerarse que las funciones desempeñadas por los tres miembros del Consejo de Administración han de verse absorbidas por su condición de administrador. Al no prever los Estatutos Sociales de la actora en los ejercicios 2011 y 2012 remuneración alguna para los miembros de su consejo de administración, conforme al artículo 217 del Real Decreto Legislativo 1/2010, el cargo se presume gratuito, y por ello es de aplicación el artículo 14.1 e) del EDL 4/2004. Como vemos, no se resuelve la cuestión aplicando estrictamente el principio de legalidad, esto es, al no preverse en los estatutos no existe gasto deducible por no ser susceptible de contabilización, sino que se a la equiparación de liberalidad del citado precepto, lo que, ya se ha dicho, es fiscalmente inasumible.

Es de notar, pues, que tanto la resolución del TEAC, como la sentencia impugnada desarrollan una tesis contraria a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo anteriormente plasmada, y que damos ahora por reproducida,

ya se ha dicho, no cabe aplicar en el ámbito fiscal la teoría del vínculo, menos aún con la extensión que se pretende en el que ni siquiera se repara en las retribuciones que perciben los miembros del consejo de administración en su calidad de empleados por cuenta ajena; tampoco cabe calificar las retribuciones como donativo o liberalidad del artículo 14.1.e del TRLIS, sino que, en principio, **son retribuciones, onerosas, que en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos deducibles, sin que su no previsión estatutaria per se le haga perder esta condición, en tanto que por ese sólo hecho no se ha de considerar un acto contrario al ordenamiento jurídico, con el alcance que este tribunal Supremo, antes se ha transcrito pronunciamientos al respecto, le ha dado a dicha expresión.**

Razones todas ellas que conlleva que sea acogido el recurso de casación y dar satisfacción en la instancia a la pretensión de la parte recurrente."

De acuerdo con lo anterior, entiende este TEAC que, siendo los administradores de **XZ** consejeros de la entidad con dualidad de funciones, la de "consejero", propiamente dicha, y la ejecutiva y, siendo sus retribuciones onerosas, en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben ser consideradas en su totalidad como un gasto fiscalmente deducible puesto que, como señala el TS:

"...son retribuciones, onerosas, que en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos deducibles, sin que su no previsión estatutaria per se le haga perder esta condición, en tanto que por ese sólo hecho no se ha de considerar un acto contrario al ordenamiento jurídico, con el alcance que este tribunal Supremo, antes se ha transcrito pronunciamientos al respecto, le ha dado a dicha expresión."

En definitiva, procede estimar lo alegado por la entidad y anular el ajuste practicado en el acuerdo de liquidación, no pudiéndose presumir el incumplimiento del requisito de certeza en que se basa la Inspección, ni tampoco que el exceso del límite del 10% a la totalidad de las retribuciones sea un incumplimiento de los Estatutos de tal magnitud que pueda calificarse como de "gasto contrario al Ordenamiento Jurídico", toda vez que se ha verificado que se trata de unos servicios que han sido prestados por los Administradores y que han sido debidamente contabilizados y satisfechos.

Se estiman en consecuencia las alegaciones del interesado en cuanto a la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores.

Noveno.

La segunda de las alegaciones se refiere a la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016.

El día 02/12/2016 se aprobó por el Consejo de Ministros el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. En concreto, el artículo 3 del citado Real Decreto-ley introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades que pueden agruparse en dos bloques dependiendo de la fecha de entrada en vigor:

1) Respecto a los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2016, las medidas más relevantes introducidas fueron las siguientes:

- Limitación en la compensación de bases imponible negativas: se introduce una nueva disposición adicional 15ª de la LIS que establece nuevos límites a la compensación de las bases imponible de las grandes empresas (aquellas cuyo importe de cifra de negocios del ejercicio anterior sea de, al menos, 20 millones de euros), consistentes en un 50% de la base imponible previa positiva en caso de que dicha cifra de negocios estuviese entre 20 y menos de 60 millones de euros, y en un 25% cuando la misma fuese de, al menos, 60 millones de euros. Dicha medida aplica tanto en régimen individual de tributación como bajo el régimen fiscal de consolidación fiscal.

- Limitación en el porcentaje de aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición: la misma disposición adicional limita la aplicación del importe relativo a las deducciones para evitar la doble imposición hasta un máximo del 50% de la cuota íntegra para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio anterior fuese de, al menos, 20 millones de euros.

- Reversión de los deterioros de cartera fiscalmente deducibles: la disposición transitoria 16ª establece, en su apartado tercero, la obligatoria reversión de los deterioros de cartera que fueron fiscalmente deducibles por los contribuyentes en ejercicios iniciados antes del 01/01/2013, realizándose dicha integración de acuerdo a ciertas reglas pero, como mínimo y de forma obligatoria, en quintas partes durante el ejercicio 2016 y los cuatro ejercicios siguientes.

2) Respecto a los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2017, las medidas más relevantes introducidas fueron las siguientes:

- Limitación en la deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones: se modifica el artículo 21 de la LIS, así como otros artículos relacionados, para no permitir la deducibilidad de las pérdidas originadas por la transmisión de participaciones que cumplan los requisitos previstos en la mencionada normativa.

- Limitación en la deducibilidad de las rentas negativas derivadas de la transmisión de establecimientos permanentes: se modifica el artículo 22 de la LIS para no permitir la deducibilidad de las pérdidas originadas por la transmisión de establecimientos permanentes.

Alega la interesada en su reclamación la **inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016** por vulnerar los artículos 86.1, 31 y 14 CE, señalando que los argumentos esgrimidos por el Tribunal Constitucional en la sentencia de 1 de julio de 2020, por la que se declaró la nulidad del Real Decreto Ley 2/2016 (relativo a la modificación del régimen de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades), son extrapolables al Real Decreto-ley 3/2016; y añadiendo que el Tribunal Constitucional está tramitando una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Audiencia Nacional en relación con la adecuación a la Carta Magna del Real Decreto-ley 3/2016.

En relación con la alegada cuestión de inconstitucionalidad, hemos de indicar que la Audiencia Nacional, mediante auto de fecha 23/03/2021 (recurso nº 575/2017), acordó elevar la misma frente al referido Real Decreto-ley 3/2016 ante el Tribunal Constitucional "por la posible vulneración de lo dispuesto en el artículo 86.1 en relación con el 31.1 de la Constitución española"; sin embargo, dicho Tribunal mediante auto 20/2022, de 26 de enero, ha inadmitido, por razones de forma, la referida cuestión de inconstitucionalidad (la número 2448-2021).

No obstante, se cursó otra cuestión de inconstitucionalidad sobre dicho Real Decreto-ley 3/2016 (cuestión de inconstitucionalidad número 2577-2023 planteada por la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario núm. 575-2017, en relación con el artículo 3. Primero, apartados uno y dos, de dicho Real Decreto-ley) que fue admitida a trámite según providencia dictada por el Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 04/07/2023.

En el auto de la Audiencia Nacional por el que se planteaba la referida cuestión de inconstitucionalidad se decía:

<<Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016, apartados primero -por el que se añade una disposición adicional decimoquinta de la LIS que viene a limitar a las grandes empresas la compensación de BINS y la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición internacional- y segundo -por el que se modifica el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la LIS que obliga a revertir los deterioros de valores representativos de participaciones en el capital o fondos propios que fueron fiscalmente deducibles en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 y ello con independencia de la renta obtenida en el periodo impositivo por vulneración de los límites materiales en orden a la modificación de elementos esenciales del Impuesto sobre Sociedades (artículo 86.1 CE) e incidir en el deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE).>>

El Tribunal Constitucional ha resuelto dicha cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023 mediante sentencia del Pleno de 18/01/2024 cuyo fallo establece:

<<En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 2577-2023, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, y, en consecuencia, declarar que la disposición adicional decimoquinta y el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3. Primero, apartados Uno y Dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto>>.

En esa misma sentencia, tal y como se recoge en el fallo transcrito, el propio Tribunal se refiere a los efectos de esa declaración de inconstitucionalidad y nulidad, expresándose en los términos siguientes:

<<Antes del fallo es necesario realizar una última precisión, referida a los efectos de esta sentencia, al igual que hizo la STC 78/2020, FJ 6. Por exigencias del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a

la fecha de dictarse esta sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha [SSTC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6 b)]>>.

En definitiva, el TC ha acordado que son inconstitucionales y, por tanto, nulos, los siguientes preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre -LIS-), según la redacción dada a los mismos por el artículo 3. Primero. Uno y Dos del Real Decreto-ley 3/2016:

- Por un lado, la disposición adicional decimoquinta (DA 15ª) LIS, referida a los límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2016, cuyo texto dado por el RDL 3/2016 era el siguiente:

<<Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:

- *El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.*

- *El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.*

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente>>.

- Y, por otro lado, el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta (DT 16ª LIS), referida al régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 01/01/2013, cuyo texto dado por el RDL 3/2016 era el siguiente:

<<En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicie a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión>>.

Décimo.

En el caso de **XZ**, como consecuencia de dicha previsión legal, en 2016 tuvo que aplicar un importe mínimo de reversión anual obligatorio del 20% sobre el total de aquel deterioro fiscalmente deducido en períodos anteriores a 2013 y pendiente de revertir, aunque no se hubiera producido una recuperación del valor de la entidad participada.

Así, en 2016 llevó a cabo un incremento de base imponible de 1.365.228,99 euros, equivalente a un 20% del deterioro fiscalmente deducido acumulado, y ello sin que se hubiera producido un incremento del valor de la entidad participada. Con anterioridad a ésta, la previsión legal de la redacción previamente vigente de dicho apartado 3 de la DT 16, era que la reversión se integraría en la base imponible del tributo en el período impositivo en que se produjera la recuperación de su valor en el ámbito contable.

En el seno del procedimiento inspector **XZ** solicitó, antes de la firma del acta, que la Inspección rectificase la autoliquidación del IS de 2016 para que eliminase el ajuste extracontable positivo de 1.365.228,99 euros que practicó como consecuencia de dicha reversión obligatoria del 20% del deterioro de valores.

La entidad solicita, ante este TEAC, como alegación contra el acuerdo liquidatorio impugnado, que, a efectos de la liquidación del tributo (IS) y ejercicios a los que se refiere, no se le aplique la reversión obligatoria descrita dada la inconstitucionalidad de la misma y se rectifique la autoliquidación en dichos términos.

Entiende este TEAC que, al haber quedado sin validez y, por tanto sin efecto, los preceptos indicados de la LIS (DA 15ª y apartado 3 de la DT 16ª), introducidos por el RDL 3/2016, y siendo claro que, es conforme a ellos como se debieron confeccionar las autoliquidaciones por los sujetos pasivos del IS y, en su caso, se debían dictar las liquidaciones por la Administración Tributaria antes de la declaración de inconstitucionalidad, la consecuencia, lógica y directa, no puede ser otra que atender a la pretensión de la reclamante, debiéndose tener en cuenta las normas aplicables, que no son otras que las contenidas en la LIS antes de la entrada en vigor de lo que en ella introdujo el artículo 3. Primero, apartados Uno y Dos, del RDL 3/2016, que es lo que se ha declarado nulo por el TC, disponiendo el artículo 61.3 del RGGI que: "*Los órganos de aplicación de los tributos podrán realizar las actuaciones que sean necesarias para la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales*", señalando asimismo, el artículo 197.8 del RGGI, lo siguiente: "*Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes...*"

No estamos ante una orden de retroacción de las actuaciones, puesto que no ha existido, en la actuación administrativa impugnada, un vicio formal que haya disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente. Lo que ha ocurrido es que la Inspección, en el momento de dictar la liquidación, se encontraba vinculada a la presunción de constitucionalidad de unas normas entonces vigentes, siendo ahora, tras el pronunciamiento del TC, cuando debe actuar en consecuencia, debiendo proceder en uso de sus competencias a calcular las cuotas del IS de los ejercicios referidos que, de acuerdo con lo anterior, resulten procedentes; no siendo de aplicación, por lo que aquí interesa, el apartado 3 de la DT 16ª de la LIS.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.