

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 615/2026 de 18 de abril de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 8019/2023

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones de los administradores. *Incremento de las retribuciones no aprobado en la junta general.* La retribución de los administradores correctamente contabilizada, imputada y justificada por la prestación de servicios efectivamente realizados, en principio, cumple con presupuestos contables para que sea considerado un gasto deducible. Corresponde a la Administración Tributaria justificar que, pese a encontrarnos ante un gasto contable, no cabe su deducción por la concurrencia de alguno de los ajustes establecidos en la Ley del Impuesto que impiden la deducción del gasto. La retribución de los administradores, en la medida en que tiene por objeto el enriquecimiento de la empresa y, por lo tanto, la generación de ingresos no es una donación o liberalidad. La infracción de lo establecido en los estatutos de la sociedad al retribuir a los administradores, no constituye, en principio, un incumplimiento del ordenamiento jurídico relevante que impida la deducción del gasto. Cuando la Administración considere, en los casos en que se ostente la doble condición de socio/administrador, que la retribución del administrador por la prestación de servicios oculta una retribución de los fondos propios, tiene la carga de alegarlo y justificarlo, sin que la misma pueda inferirse, sin mayor prueba, de esa doble condición

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 615/2026**

Fecha de sentencia: 18/05/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8019/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/04/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 8019/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 615/2026**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

En Madrid, a 18 de mayo de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm.8019/2023, interpuesto por el procurador don Eduardo en nombre y representación de Huerta Dehesa Alcornocal S.L. contra la [sentencia de fecha 22 de septiembre de 2023, dictada en el procedimiento ordinario 545/2022, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura \(Cáceres\)](#), sobre desestimación de las reclamaciones acumuladas que regularizaban la deuda del Impuesto de sociedades de los años 2018 y 2019.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El objeto del presente recurso lo constituye la [sentencia dictada en fecha 22 de septiembre de 2023, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el procedimiento ordinario 545/2022](#), contra Resolución del TEAR, de 7 de septiembre de 2022, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas interpuestas contra sendos acuerdos del Inspector regional de la Delegación especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Extremadura, de 22 de junio de 2020 y de 30 de septiembre de 2021, que regularizaban la deuda del Impuesto de sociedades de los años 2018 y 2019, cuyo Fallo decía: «[D]ESESTIMAR el recurso interpuesto por el procurador Dº Eduardo en nombre y representación de la mercantil HUERTA DEHESA ALCORNOCAL S.L., con la asistencia letrada de Dº JUAN RAMÓN SÁNCHEZ JIMÉNEZ contra la resolución del TEAR, de 7 de septiembre de 2022, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, con números NUM000 y NUM001, interpuestas contra sendos acuerdos del Inspector regional de la Delegación especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Extremadura, de 22 de junio de 2020 y de 30 de septiembre de 2021, que regularizaban la deuda del Impuesto de sociedades de los años 2018 y 2019. La regularización aumenta las deudas tributarias en 98.435. [...]».

SEGUNDO.-Por el procurador don Eduardo se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante [Auto de fecha 14 de noviembre de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo](#), por plazo de quince días.

TERCERO.-Mediante [Auto dictado el 3 de octubre de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo](#), se admitió a trámite el recurso de casación preparado contra la [sentencia dictada el 22 de septiembre de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura](#) y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 8 de octubre de 2024, en el cual concluye *solicitando* «[Q]ue habiendo presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo, y, en su virtud, me tenga por personada y parte, y tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN, en tiempo y forma, contra la [Sentencia desestimatoria del recurso 545/2022, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura](#), previos los trámites procesales procedentes, en su día dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados, resultando anulados los acuerdos de liquidación en último término discutidos.. [...]».

Síguenos en...



CUARTO.-Dado traslado para oposición al abogado del Estado, en fecha 9 de enero de 2025 se presentó escrito en el que solicitaba: «*[P]or las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario. [...]*».

QUINTO.-De conformidad con lo previsto en el [artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción](#), y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 10 de enero de 2025, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 18 de marzo de 2026, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 14 de abril de 2026, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-Se impugna en el presente recurso de casación la [sentencia dictada el 22 de septiembre de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso núm. 545/2023](#), promovido por la entidad HUERTA DEHESA ALCORNOCAL, SL frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura (TEAR), de 7 de septiembre de 2022, también desestimatoria las reclamaciones económico-administrativas acumuladas interpuestas contra sendos acuerdos del Inspector regional de la Delegación especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Extremadura (AEAT), de 22 de junio de 2020 y de 30 de septiembre de 2021, que regularizaban la deuda del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los años 2018 y 2019.

1.2.-Consideramos que son antecedentes relevantes para comprender mejor los términos del presente litigio los siguientes:

(i) La sociedad HUERTA DEHESA EL ALCORNOCAL SL en los ejercicios fiscales 2018 y 2019 estaba integrada por cuatro socios, cada uno con un 25%, CASTRO BARJOLA SL, CASTELNOVO NATURE SL, CAMINO LA BOMBA SL y OBRAS Y CONSTRUCCIONES EUSEBIO GALLEGOS SA.

(ii) El consejo de administración de la entidad constaba de un presidente (CASTELNOVO NATURE SL), de un secretario no consejero (CONSULTING ABOGADOS MADRID SLP), de un vicesecretario (OBRAS Y CONSTRUCCIONES EUSEBIO GALLEGOS SA) y de un vocal (CAMINO LA BOMBA SL). El cuarto socio CASTRO BARJOLA SL no participaba en el órgano de administración tras la dimisión de su consejero delegado don Genaro el 6 de junio de 2016.

(iii) Los consejeros delegados eran CASTELNOVO NATURE SL, CAMINO LA BOMBA SL, y OBRAS Y CONSTRUCCIONES EUSEBIO GALLEGOS SA, quienes ejercían ese cargo a través de don Valentín, don Manuel y don Luis María.

(iv) El artículo 21 de Los estatutos de HUERTA DEHESA EL ALCORNOCAL SL, modificado por acuerdo de la junta general de 14 de julio de 2016, convocada a tal efecto, establecía un sistema de retribución de los administradores consistente en una participación del 10% en los beneficios anuales de la sociedad, que se repartiría equitativamente entre los miembros del consejo de administración.

(v) Compatible con la anterior, los consejeros delegados percibirían una cantidad fija y una cantidad variable de acuerdo con lo que figurase en los respectivos contratos que debían ser aprobados por el consejo de administración o el órgano que pudiese regir la sociedad.

(vi) En esa sesión extraordinaria de 14 de julio de 2016, se opuso CASTRO BARJOLA SL, entre otras cuestiones, a la modificación del sistema de retribución de los administradores.

(vii) El 1 de agosto de 2016, se firmaron los contratos para regular la relación de los consejeros delegados con la mercantil actora de acuerdo con el [artículo 249 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital \(LSC\)](#), fijando una retribución de 18.000 euros anuales en metálico que se abonarían en doce mensualidades de 1.500 euros dentro de los cinco primeros días de cada mes. Además, percibirían remuneraciones por asistir a la sede a firmar documentos (250 euros), asistencia a reuniones de trabajo dentro y fuera de la sede (250 euros), pernoctación fuera del domicilio (dietas y gastos excluidos) 100 euros y por KM recorrido con vehículo de su propiedad a destinos distintos de la sede social (0,60 euros).

Se hizo constar que «*[l]as retribuciones incluidas en este contrato con el consejero delegado son las correspondientes al ejercicio por el mismo de funciones ejecutivas, y son distintas y añadidas a las remuneraciones que le corresponden por su mera condición de miembro del órgano de administración, cuyo importe ya fue aprobado por la Junta general de la sociedad con fecha 14 de julio de 2016 [...]*»

(viii) El 28 de febrero de 2018, los miembros del órgano de administración, CASTELNOVO NATURE SL, CAMINO LA BOMBA SL y OBRAS Y CONSTRUCCIONES EUSEBIO GALLEGOS SA, se constituyeron en reunión del consejo de administración con carácter universal, actuando como secretario no consejero la

Síguenos en...



mercantil CE CONSULTING ABOGADOS MADRID S.L.P, en la que se acordó la modificación de los contratos suscritos entre la empresa que representan y cada uno de los tres consejeros delegados de la misma, asignando un salario anual a cada uno de ellos de 60.000 euros pagaderos en doce mensualidades de 5.000 euros.

(ix) La Administración tributaria no cuestionó que las retribuciones de los consejeros delegados cumplieran los requisitos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental.

La única controversia se ciñó, como sostuvo la AEAT, a si el acuerdo de 28 de febrero de 2018, suponía una vulneración del [artículo 217.3 de la LSC](#) «[E]l 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 [...]», o si por el contrario, el acuerdo de junta general no era necesario, conforme a la redacción del [artículo 249.3 de la LSC](#) que establece que los contratos son aprobados por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros.

SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

2.1.- Por [auto de 3 de octubre de 2024](#), se fijó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia «[D]eterminar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas 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, la inobservancia de este último requisito no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad. [...]».

2.2.- Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el [artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#) (LIS).

TERCERO.- Alegaciones de las partes

3.1.- La parte recurrente expone como antecedentes relevantes que los estatutos sociales de la mercantil, modificados por acuerdo de la junta general de 14 de julio de 2016, establecen en su [artículo 21 un sistema de retribución del órgano de administración consistente en una participación del 10 % en los beneficios anuales, compatible con una retribución fija y variable de los consejeros delegados, conforme a contratos aprobados por el consejo de administración al amparo del artículo 249 de la LSC](#). En ejecución de dicha previsión estatutaria, con fecha 1 de agosto de 2016 se suscribieron los contratos de consejero delegado fijando una retribución anual de 18.000 euros, que fue posteriormente modificada por acuerdo del consejo de administración de fecha 28 de febrero de 2018, elevándose la retribución a 60.000 euros anuales, acuerdo adoptado con la asistencia letrada del secretario no consejero.

Señala que la Administración tributaria consideró que las citadas retribuciones no eran fiscalmente deducibles, al entender que su fijación vulneraba la normativa mercantil por ausencia de aprobación expresa de la junta general y constituía un gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico a los efectos del [artículo 15.f\) de la LIS](#), del Impuesto sobre Sociedades, criterio que fue confirmado por el TEAR y por la sentencia de instancia. La Sala de Extremadura razonó, en particular en su fundamento jurídico tercero, que el incremento retributivo acordado en 2018 requería aprobación de la junta general y que su falta determinaba la improcedencia fiscal del gasto, pese a reconocer que las retribuciones cumplían los requisitos del [artículo 15.e\) de la LIS](#) y respondían a servicios efectivamente prestados.

Denuncia la infracción de este artículo y de la doctrina jurisprudencial del [Tribunal Supremo](#), citando expresamente, entre otras, las [sentencias de 27 de junio de 2023](#), [18 de enero de 2024](#) y [13 de marzo de 2024](#), que declaran que la inobservancia de requisitos mercantiles formales, incluida la falta de aprobación por la junta general, no puede comportar automáticamente la consideración de liberalidad ni la improcedencia de la deducibilidad fiscal, ni justificar la aplicación del [artículo 15.f\) de la LIS](#), concepto este último reservado a gastos derivados de conductas como sobornos u otras actuaciones ilícitas graves.

Solicita que se dicte sentencia por la que, casando y anulando la sentencia recurrida, se estime plenamente el recurso contencioso administrativo en los términos interesados, con anulación de los acuerdos de liquidación en último término discutidos, y, subsidiariamente, para el caso de desestimación del recurso de casación, se acuerde no imponer las costas judiciales a la parte recurrente por concurrir una interpretación razonable de la norma aplicada

3.2.- El abogado del Estado reproduce los antecedentes relevantes recogidos por la sentencia impugnada, destacando que la sociedad recurrente contaba con cuatro socios con participaciones iguales del 25 %, integrándose el consejo de administración por tres de ellos, y que el socio no integrante del consejo manifestó de forma expresa y reiterada su oposición al sistema retributivo de los administradores y a su posterior incremento.

Síguenos en...



Señala que, mediante acuerdo de la junta general de 14 de julio de 2016, se modificaron los estatutos sociales estableciendo un sistema de retribución del órgano de administración, previéndose que los consejeros delegados percibieran una retribución fija y una variable conforme a los contratos aprobados por el consejo de administración. Posteriormente, en agosto de 2016, se formalizaron los contratos de consejero delegado fijando una retribución anual de 18.000 euros, y que, con fecha 28 de febrero de 2018, el consejo de administración acordó modificar dichos contratos y triplicar la retribución hasta 60.000 euros anuales, sin que dicho incremento contara con aprobación de la Junta General.

Subraya que la sentencia recurrida fundamenta la desestimación del recurso contencioso administrativo al considerar imprescindible, dadas las circunstancias concurrentes, la aprobación por la junta general del nuevo límite máximo anual de retribución, conforme a lo dispuesto en el [artículo 217.3 de la LSC](#), destacando la necesidad de proteger el derecho de información y de impugnación del socio disconforme, y concluyendo que la ausencia de tal aprobación determina que las retribuciones controvertidas constituyan un gasto no deducible por aplicación del [artículo 15.f\) de la LIS](#), como gasto derivado de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Pone de relieve que la cuestión de interés casacional objetivo se formula en términos de liberalidad, mientras que el núcleo de la controversia en la sentencia de instancia se centra en la aplicación del [artículo 15.f\) de la LIS](#), subrayando que las resoluciones del Tribunal Supremo citadas por la recurrente se refieren a supuestos distintos, en los que concurrían circunstancias como la existencia de socio único o actos propios de los socios que permitían entender consentidas las retribuciones.

Argumenta que tales precedentes jurisprudenciales no son automáticamente trasladables al presente caso, por concurrir circunstancias singulares, en particular la oposición expresa de un socio relevante, la desproporción del incremento retributivo, que triplica el inicialmente fijado en un breve lapso temporal, y la adopción del acuerdo por el consejo de administración cuando ya no participaba el socio disidente, sin ulterior refrendo de la Junta General.

En cuanto a la interpretación del [artículo 15.f\) de la LIS](#), sostiene que, si bien el Tribunal Supremo ha declarado que dicho precepto no puede interpretarse de manera extensiva ni equipararse a cualquier incumplimiento formal del ordenamiento jurídico, también ha reconocido que, atendidas las circunstancias concurrentes, determinados incumplimientos de la legislación mercantil pueden justificar la calificación del gasto como no deducible. Afirma que esta es precisamente la conclusión alcanzada por la sentencia del TSJ de Extremadura, sin contradicción con la doctrina jurisprudencial invocada de contrario.

Solicita la desestimación íntegra del recurso de casación, solicitando la confirmación de la sentencia recurrida por considerarla ajustada a Derecho, y propone, a efectos de fijación de doctrina, que las retribuciones de administradores, aun estando previstas estatutariamente y acreditadas, puedan constituir gasto no deducible cuando para su fijación se incumpla la legislación mercantil, atendidas las circunstancias concurrentes del caso concreto.

CUARTO.- Evolución jurisprudencial de la Sala

4.1.-Este problema ya sido examinado por esta Sala en reiteradas ocasiones y ha sido objeto de una larga evolución jurisprudencial tras la que hemos concluido que, cuando se trata de determinar si el abono de las retribuciones a los administradores constituye o no un gasto deducible por la sociedad, la teoría del vínculo no es determinante.

Debemos recordar, como hemos dicho en nuestra [STS de 13 de junio de 2024 RC 78/2023](#), que *[e]n relación con la teoría del vínculo, y aun admitiendo dicha teoría, o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, las retribuciones que nos ocupan no pueden ser nunca una liberalidad no deducible cuando, como aquí ocurre, sean reales, efectivas, probadas contabilizadas y onerosas [...]*».

4.2.-Nuestra evolución doctrinal ha sido resumida en la reciente [sentencia de 29 de abril de 2025, RC 6392/2022](#), ciñéndose a tres puntos *«[a.-] La norma fiscal no contiene una definición de qué debe entenderse por "gasto", por lo que debe acudir a lo establecido en el [Código de Comercio -art. 10.3-](#). Pues bien, el art 36.2 del C de c, establece que "los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son: ...b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios"*.

En el caso de autos -más adelante desarrollaremos esta idea-, no estamos ante una "distribución a los socios o propietarios", sino ante un supuesto de retribución a los administradores. Quizás, por ello, la Administración en ningún momento ha discutido que estemos ante un gasto contable.

En este sentido, la [STS de 30 de marzo de 2021 \(rec.3454/2019\)](#) establece que serán deducibles las disposiciones patrimoniales "correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro".

Síguenos en...



Por lo demás, tampoco se ha discutido que se cumplan los requisitos generales para la deducción del gasto: inscripción contable, imputación y justificación - STS de 30 de marzo de 2021 (rec. 3454/2019), 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y 11 de julio de 2022 (rec. 7626/2020)-.

b.- Es cierto que el gasto contable no es equivalente al gasto fiscal. En este sentido, la STS de 30 de marzo de 2021 (rec. 3454/2019) afirma que "un gasto contable...[puede no ser] gasto fiscal deducible, el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible".

En efecto, aunque exista un gasto contable debidamente contabilizado, imputado y justificado, el art 14 del TRLIS establece determinados supuestos en los que los gastos contables "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles", siendo carga de la Administración justificar la concurrencia de alguno de los supuestos descritos en el art 14 para rechazar que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el gasto contable sea gasto deducible fiscalmente, dando lugar al correspondiente ajuste.

c.- En el caso de autos, este ha sido el modus operandi de la Administración que, una vez admitida la existencia de gasto contable, ha rechazado que el mismo pueda ser considerado gasto fiscalmente deducible en aplicación de lo establecido en el art. 14.e) del TRLIS. Esta norma dispone que no se consideraran gastos fiscalmente deducibles: "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"[...]».

4.3.-Solo debemos puntualizar que el régimen jurídico aplicable en el presente recurso es el recogido en la [Ley 27/2014](#). No obstante, la evolución a la que nos hemos remitido resulta plenamente aplicable a la vigente, y encaja con precisión en la interpretación que hacemos de su artículo 15 f), como explicaremos a continuación.

QUINTO.- Valoración de la Sala

5.1.-La controversia que nos ocupa se circunscribe a la deducibilidad, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, de las retribuciones abonadas a los miembros del consejo de administración de la sociedad que tenían la condición de consejeros delegados en los años 2018 y 2019, y que la Administración denegó al considerar que el supuesto se encontraba incurso en la [letra f\) del artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#).

En ningún caso la denegación de la deducción derivó en aspectos relacionados con la teoría del vínculo, su previsión estatutaria, ni a su contabilización o correlación entre ingresos y gastos, estos aspectos no fueron cuestionados ni traídos a colación por la Administración tributaria. La lectura de la sentencia impugnada revela que tanto la regularización como la desestimación del recurso se justificó en los eventuales incumplimientos de las leyes mercantiles, y concretamente en la insuficiente aprobación de la retribución de los consejeros por la junta general.

5.2.-El examen de los estatutos de la entidad recurrente nos lleva a su artículo 21, que fue modificado en una Junta General el 14 de julio de 2016, y estableció una concreta forma de retribución. Este primer extremo es especialmente relevante porque explicita que los cargos no eran gratuitos y que estatutariamente se contemplaba una retribución. Y ello a pesar de la discrepancia de uno de los socios que representaba un 25% de la participación.

El 1 de agosto de 2016, se firmaron los contratos con el objeto de regular la relación económica de los consejeros delegados con la mercantil, de acuerdo con el [artículo 249 de la LSC](#), modificada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre. Se fijó una retribución de 18.000 euros anuales en metálico que se abonarían en 12 mensualidades de 1.500 euros dentro de los cinco primeros días de cada mes. Además, percibirían unas remuneraciones por asistir a la sede a firmar documentos (250 euros), asistencia a reuniones de trabajo dentro y fuera de la sede (250 euros), pernoctación fuera del domicilio (dietas y gastos excluidos) 100 euros y por KM recorrido con vehículo de su propiedad a destinos distintos de la sede social (0,60 euros).

El 28 de febrero de 2018, los miembros del órgano de administración, CASTELNOVO NATURE SL, CAMINO LA BOMBA SL y OBRAS Y CONSTRUCCIONES EUSEBIO GALLEGOS SA, se constituyeron en reunión del Consejo de Administración con carácter universal, actuando como secretario no consejero la mercantil CE CONSULTING ABOGADOS MADRID S.L.P. En ese momento acordaron la modificación de los contratos suscritos entre la empresa que representaban y cada uno de los tres consejeros delegados, asignando un salario anual a cada uno de ellos de 60.000 euros pagaderos en doce mensualidades de 5.000 euros cada una de ellas.

Difícilmente, con esta descripción del contenido de los estatutos de la entidad, se puede afirmar que la retribución de los consejeros no estuviera prevista estatutariamente.

Síguenos en...



5.3.-La regularización y la denegación de la retribución de los consejeros como gasto deducible, se justificó tras ocupar la Administración tributaria una activa posición de garante protegiendo de la posición de socio minoritario que se contempla en la Legislación mercantil. Consideró e interpretó que, a través de la deducción del gasto generado por las retribuciones, se podían perjudicar los intereses de un socio, el discrepante, por lo que estábamos ante una contravención o ante una conducta contraria al ordenamiento jurídico, en los términos previstos en el [artículo 15 f\) de LIS](#) «*[L]os gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico [...]*». Esta fue la justificación y el único argumento por la que se denegó la deducibilidad del gasto.

5.4.-La AEAT y la sentencia de instancia parten de una premisa que no comparte esta Sala. La contravención a la que se refiere el artículo 15 f), desde la perspectiva de la fiscalidad, no puede identificarse con un mero incumplimiento de las leyes mercantiles, en el que además se requiere la acción reactiva de alguno de los órganos o socios que la integra y que sea, en su caso, declarada por la jurisdicción competente. Ese papel de garante del socio no le corresponde a la Administración, y mucho menos a través del ejercicio de la autotutela declarativa.

Por otro lado, desconocemos si efectivamente estamos ante un incumplimiento de las leyes mercantiles y sobre todo de su alcance. El [artículo 217.3 de la LSC](#) establece que «*[E]l 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 [...]*». En el presente caso, la previsión de la remuneración sí estaba prevista en los estatutos, a pesar de que su importe máximo se hizo a través del contrato celebrado por el consejo de administración, aspecto discutido por un socio minoritario del que se ha erigido en defensor la Administración sin título habilitante para tal cometido.

5.5.-La antijuridicidad a la que se refiere el [artículo 15 f\) de la LIS](#), está reservada a las contravenciones más graves del ordenamiento jurídico. Ya en nuestra [STS de 8 de febrero de 2021, RC 3071/2019](#), a pesar de que no era aplicable por razones temporales este artículo, anticipamos que «*[a]ctuaciones 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. [...]*». En la posterior de [STS de 13 de junio de 2024 RC 78/2023](#), respondimos a la cuestión de interés casacional diciendo que «*[n]o puede considerarse dicha retribución como un gasto por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico [art. 15.1.f) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades], dada la interpretación que ha hecho esta Sala de la expresión referida, en el sentido de que (...) 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". [...]*».

En definitiva, hemos optado por una interpretación restrictiva de la expresión *contrarias al ordenamiento jurídico*, incompatible con la que desplegó la Administración tributaria para llevar a cabo la regularización para la deducción del gasto, que fue confirmada por la Sala de instancia.

SEXTO.- Fijación de doctrina

6.1.-Los expresados razonamientos nos llevan a dar respuesta a la cuestión planteada en el auto, reiterando lo ya dicho por esta Sala anteriores ocasiones en los siguientes términos:

(i) La retribución de los administradores correctamente contabilizada, imputada y justificada por la prestación de servicios efectivamente realizados, en principio, cumple con presupuestos contables para que sea considerado un gasto deducible.

(ii) Corresponde a la Administración tributaria justificar que, pese a encontrarnos ante un gasto contable, no cabe su deducción por la concurrencia de alguno de los ajustes establecidos en la Ley del Impuesto que impiden la deducción del gasto.

(iii) La retribución de los administradores, en la medida en que tiene por objeto el enriquecimiento de la empresa y, por lo tanto, la generación de ingresos no es una donación o liberalidad.

(iv) La infracción de lo establecido en los estatutos de la sociedad al retribuir a los administradores, no constituye, en principio, un incumplimiento del ordenamiento jurídico relevante que impida la deducción del gasto.

(v) Cuando la Administración considere, en los casos en que se ostente la doble condición de socio/administrador, que la retribución del administrador por la prestación de servicios oculta una retribución de los fondos propios, tiene la carga de alegarlo y justificarlo, sin que la misma pueda inferirse, sin mayor prueba, de esa doble condición.

6.2.-Esta doctrina nos lleva a la estimación del presente recurso casando la sentencia impugnada que no es conforme con la doctrina que fijamos, con estimación del recurso contencioso-administrativo que la

Síguenos en...



entidad HUERTA DEHESA ALCORNOCAL, SL frente a la resolución del TEAR de 7 de septiembre de 2022, relativa a acuerdos de liquidación que regularizaban la deuda del Impuesto sobre Sociedades de los años 2018 y 2019.

SÉPTIMO.- 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, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el [artículo 139.1 LJCA](#).

FALLO

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

- 1.-Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento sexto de esta sentencia.
- 2.-Haber lugar al recurso de casación interpuesto por HUERTA DEHESA ALCORNOCAL SL contra la [sentencia dictada el 22 de septiembre de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso núm. 545/2023](#), sentencia que casamos y anulamos.
- 3.-Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 545/2023, que la actora dedujo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de 7 de septiembre de 2022, relativa a acuerdos de liquidación que regularizaban la deuda del Impuesto sobre Sociedades de los años 2018 y 2019, anulando el acuerdo impugnado y las liquidaciones de las que trae causa.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

