



Roj: **STS 3158/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3158**

Id Cendoj: **28079130022024100178**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/06/2024**

Nº de Recurso: **78/2023**

Nº de Resolución: **1053/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4786/2022,**  
**ATS 14002/2023,**  
**STS 3158/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.053/2024**

Fecha de sentencia: 13/06/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 78/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/06/2024

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 78/2023

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1053/2024**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de junio de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **78/2023**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia pronunciada el 3 de octubre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 541/2019.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Iñigo María Muñoz Durán, en nombre y representación de **EMPARK APARCAMIENTOS Y SERVICIOS, SA**.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 3 de octubre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso nº 541/2019, interpuesto por la representación procesal de EMPARK APARCAMIENTOS Y SERVICIOS, S.A. frente a la resolución de 29 de junio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo, que desestimó las reclamaciones deducidas frente a los acuerdos de liquidación y sanción por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO:

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Empark Aparcamientos y Servicios, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de junio de 2020 (R.G.: 4275/2017 y 1614/2018) y, en consecuencia:

PRIMERO. - Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en los fundamentos de derecho de derecho tercero, cuarto, quinto y noveno de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

SEGUNDO. - En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

TERCERO. - Sin costas, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad" (sic).

### SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas legales y jurisprudencia que se consideran infringidas:

(i) Los arts. 14.e) y 10.3 TRLIS [ arts. 10.3 y 15.e) y f) de la Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades, LIS]; arts. 130 TRLSA 1989 y 217 y concordantes del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDL 1/2010, de 2 de julio, LSC).

(ii) Jurisprudencia de la Sala 3ª del TS sobre no deducibilidad como gasto en el IS de retribuciones de los administradores contrarias a la normativa mercantil [ SSTS de 21-1-2010, RCA 4279/2004; 11-2-2010, RCA 9779/2004; 30-10-2013, RCU 131/2012; 2-1-2014, RCU 4269/2012; 5-2-2015, RRCA 2448/2013 y 2795/2013; 28-10-2015, RCA 2547/2013; 6-7-2022, RCA 6278/2020 y 11-7-2022, RCA 7626/2020] y de la Sala 1ª sobre determinación estatutaria de las retribuciones de los administradores ( SSTS 17-12-2015, RCA 2181/2013; 19-9-2017, RCA 390/2015; 26-2-2018, RCA 3574/2017; 28-11-2018, RCA 3261/2015).

2. La Sala de instancia, por auto de 12 de diciembre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y

la sociedad Empark Aparcamientos y Servicios, S.A., representada por el procurador don Iñigo María Muñoz Durán, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 18 de octubre de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*"[...] Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, 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 que no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas; o si, por el contrario, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.*

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 14.1.e) y 10.3 del TRLIS; el artículo 130 del TRLSA y el artículo 217 TRLSC, en su versión originaria, aplicable al caso, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

2. El Abogado del Estado, mediante escrito registrado el 4 de diciembre de 2023, interpuso recurso de casación en el que, tras sintetizar los antecedentes de hecho necesarios que se incorporaron a su escrito de preparación de la casación, sostiene la necesidad de reformulación de la cuestión de interés casacional.

En efecto, alega que "[...] la razón por la que, tanto la Administración como el TEAC, entendieron no deducibles las retribuciones pagadas por EMPARK a sus consejeros, fue que no estaban previstas en los Estatutos. Se denegó la deducibilidad de las mismas, no por considerarlas una liberalidad sino por su contravención de la legislación mercantil". Por ello "[...] queda en evidencia que existe en este caso una discrepancia absoluta entre los términos del debate en la instancia y el contenido del ATS de 18-10-2023".

Considera que "[...] la consecuencia de la completa discrepancia entre la cuestión con interés casacional enunciada en el ATS de 18-10-2023 y la " *ratio decidendi*" de las resoluciones recurridas, a juicio de esta representación, es que no se debe dar respuesta en este litigio a dicha cuestión", entendiéndose que "se ha de reformular la cuestión con interés casacional para dilucidar, en consonancia con lo debate planteado en la instancia, si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, deben entenderse no deducibles aún no estando previstas en los Estatutos sociales, o si, por el contrario, esta circunstancia, determina la improcedencia de su deducibilidad, por ser contrarias a la legislación mercantil" (sic).

En relación con las normas que se consideran infringidas, parte de que, en este caso, los Estatutos de EMPARK recogían que el cargo de administrador no es retribuido, por lo que, a partir de esta premisa, las retribuciones que nos ocupan no eran deducibles, por ser contrarias a los Estatutos y, por tanto, a la legislación mercantil.

Afirma que la normativa mercantil aplicable en relación con las retribuciones de los administradores, no deja, en este punto, lugar a dudas, tanto el art. 130 TRLSA - *"La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos"*, como el art. 217 LSC, en la redacción aplicable *"ratione temporis"* - *"1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución"*.

Cita en relación con el art. 217.1 LSC (y sus antecesores: arts. 66 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y 130 TRLSA) la STS, Sala 1ª, 19-9-2017, RCA 390/2015. Y señala que, en relación con la redacción actual del art. 217 LSC, tras la Ley 31/2014, la Sala de lo Civil del Alto Tribunal, ha mantenido el principio de determinación estatutaria de la retribución de los administradores, aclarando su aplicación a todos ellos, ante dudas surgidas a raíz de esa reforma en relación con los consejeros ejecutivos. Cita a tal fin la STS de 26-2-2018, RCA 3574/2017.

En cuanto a la normativa fiscal, señala que el art. 14 TRLIS, aplicable en este caso *"ratione temporis"*, no mencionaba, como sí hace la LIS actualmente vigente, los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, entre los gastos no deducibles en el IS. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo aceptó durante la vigencia del TRLIS (y de las leyes anteriores) que los gastos ilícitos no podían ser deducibles. Cita la STS de 11-2-2010, RCA 9779/2004.

Sostiene que, en bastantes resoluciones, la no deducibilidad de gastos realizados en contravención de la normativa mercantil se apoyó no tanto, o no solo, en el art. 14, como en el art. 10.3 TRLIS (art. 10.3 de la LIS vigente). Cita las SSTS de 13-10-2013, RCU 131/2012; 2-1-2014, RCU 4269/2012; 5-2-2015, RRCA 2448/2013 y 2795/2013, así como la de 28-10-2015, RCA 2547/2013. Añade que la jurisprudencia más reciente de la Sala



si bien demuestra una evolución favorable a la admisión de la deducibilidad de los gastos contabilizados y correlacionados con la actividad de la empresa, no admite que sean deducibles los gastos flagrantemente contrarios a la normativa mercantil.

Hace referencia a las SSTs de 6-7 y 11-7-2022, dictadas en los RRCA 6278/2020 y 7626/2020, mencionadas en el ATS e igualmente a las SSTs de 8-2-2021, RCA 3071/2019, de 30-3-2021, citada en el ATS de 18-10-2023 y otras que la ratifican como la STS de 21-7-2022 (RCA 5309/2020), que afirma no son trasladables al caso presente pues se refieren a gastos financieros y a la STS de 27-6-2023, RCA 6442/2021, que se refiere a retribuciones de consejeros previstas en los estatutos sociales. La sentencia últimamente citada si bien es cierto que descarta la calificación de las retribuciones como liberalidades, sin embargo, también rechaza el incumplimiento de la normativa mercantil que, a juicio de la recurrente, en este caso es clarísimo, pues la regla mercantil ignorada (principio de determinación estatutaria de las retribuciones de los administradores) es de la mayor relevancia.

En opinión de la recurrente, la regla general que debería sentarse es que no son deducibles fiscalmente las retribuciones societarias aprobadas en contravención de la legislación mercantil, con independencia del número de accionistas que tengan las sociedades.

Concluye que bajo la vigencia del TRLIS 2004 no eran deducibles las retribuciones de los administradores no contempladas en los Estatutos.

Afirma que la SAN vulnera frontalmente el principio de determinación estatutaria de las retribuciones de los consejeros, y aunque formalmente anula las resoluciones impugnadas afirmando su déficit de motivación, materialmente aplica la doctrina del "abuso de la formalidad" para considerar conforme a la normativa mercantil, la mera información a la Junta General de los contratos acordados con los consejeros por sus funciones ejecutivas y de alta dirección, aunque no es controvertido que los Estatutos sociales de EMPARK, en los períodos concernidos, determinaban que el cargo de consejero no era retribuido.

Esgrime que la sentencia impugnada en casación hace una aplicación extensiva de la doctrina del "abuso de formalidad" que es incorrecta y supone dejar sin efecto lo previsto en los arts. 130 TRLSA y 217 LSC; el principio mismo de determinación estatutaria de las retribuciones de los administradores y la consolidada jurisprudencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo al respecto.

Sostiene que "[...] si una sociedad abona retribuciones a sus consejeros no previstas en los Estatutos o en contra de ellos, cuando establecen que el cargo de consejero es gratuito, la contravención de la legislación mercantil es flagrante. En este escenario, el coste de esas retribuciones, no puede ser gasto deducible en el IS, ni bajo la vigencia del TRLIS, ni en la actual LIS por lo que la SAN, al bendecir la conclusión contraria, vulnera la normativa fiscal y la jurisprudencia en materia de gastos deducibles que se ha expuesto".

Solicita que la Sala fije la siguiente doctrina:

"[...] Las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, NO son deducibles en el Impuesto de Sociedades si no están previstas en los Estatutos sociales o estos establecen que el cargo de administrador es gratuito, por ser contrarias a la legislación mercantil. Y, ello, tanto bajo la vigencia del TRLIS, como con la actual LIS".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se fije la doctrina anteriormente expuesta y, en consecuencia, se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos invocados, correctamente interpretados de acuerdo con la misma.

Y en su virtud, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho, la Resolución del TEAC impugnada (RTEAC)".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

El procurador don Iñigo María Muñoz Durán, en la representación ya acreditada de la entidad Empark Aparcamientos y Servicios, SA ("EMPARK"), emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 30 de enero de 2024, en el que sostiene que la AE ha introducido modificaciones en su discurso de tal entidad, que ha acabado distorsionando la realidad del caso, desdibujando la *ratio decidendi* de la sentencia recurrida y, lo que es más grave, alterando el fundamento jurídico utilizado por la Inspección en el acuerdo de liquidación que se encuentra en el origen de este recurso, pues el fundamento sobre el que se construyó la regularización fue la invocación por la Inspección del art. 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo



4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS") y la calificación de las retribuciones satisfechas a sus administradores como liberalidades no deducibles en el IS.

Afirma que el discurso sostenido por la AE en su escrito de interposición es incompatible con el contenido del Acuerdo de liquidación cuya legalidad dice defender, porque en dicho Acuerdo la regularización realizada por la Inspección tuvo como único sustento normativo, precisamente, el art. 14.1.e) TRLIS. Lo anterior, unido al hecho de que, como el AE reconoce en su escrito de interposición, ya existe jurisprudencia reciente, contundente y diáfana del TS que rechaza que se pueda negar la deducibilidad de gastos como los aquí analizados con base en su calificación como liberalidades, con fundamento en el art. 14.1.e) TRLIS, debe determinar la desestimación *a limine* de este recurso de casación, que ha perdido el interés casacional objetivo apreciado en el Auto de admisión.

No obstante, a fin de salvaguardar su derecho de defensa, entra a justificar que, en todo caso, las retribuciones abonadas a los consejeros fueron respetuosas con la normativa mercantil.

En primer término, aduce que la cuestión relativa a la calificación de las retribuciones a los administradores sociales como liberalidades no deducibles en el IS ya ha sido resuelta por el TS en sentido contrario al propugnado por la representación procesal del Estado. Cita las Sentencias de 30 de marzo de 2021 (rec. 458/2021) y de 21 de julio de 2022 (rec. 5309/2020), en las que el TS analizó la interpretación que debía darse al concepto de liberalidad o donativo incluido en el art. 14.1.e) TRLIS como gasto no deducible, y las sentencias de 27 de junio de 2023 y 2 de noviembre de 2023, en las que refuerza la conclusión de que resulta improcedente calificar estos gastos como liberalidades y cuestionar su deducibilidad al amparo de dicha calificación. En base a ello, considera que "[...] procede declarar que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por la AE por cuanto no solo es evidente que, tras las citadas Sentencias de 27 de junio y de 2 de noviembre de 2023, éste habría perdido de forma sobrevenida cualquier interés casacional objetivo, sino porque el criterio establecido por ese TS, de clara aplicación a nuestro caso, confirma la improcedencia de la regularización inspectora en origen de esta controversia".

En segundo término, alega que la AE pretende superar el déficit de motivación de la regularización apreciado por la Sala de instancia, cuestión vedada en sede casacional, pretextando una cuestión jurídica distinta de la originalmente planteada.

Considera que la sentencia de la AN entendió que tanto la Inspección como el TEAC se limitaron a constatar que los estatutos sociales de la sociedad recurrente en la instancia prevenían la gratuidad del cargo de administrador en los ejercicios comprobados y, sobre la base de esta premisa, rechazaron de forma automática la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los miembros del Consejo de Administración por considerar que constituían una liberalidad y, por tanto, un gasto no deducible en aplicación del art. 14.1.e) TRLIS, sin entrar a examinar uno de los principales argumentos de la parte, esto es, que las remuneraciones percibidas por los consejeros ejecutivos eran perfectamente conocidas por los socios de EMPARK, puesto que habían sido oportunamente comunicadas a la Junta General de accionistas de la entidad. Por tanto, resulta indubitado que la estimación acordada por la AN en relación con el ajuste aquí discutido se produjo por un motivo formal: la insuficiente motivación de los actos administrativos recurridos, sin que el recurso de casación sea el foro adecuado para discutir cuestiones fácticas. Por ello, considera que no procede resolver la cuestión de interés casacional planteada en el Auto de admisión.

En último término, sostiene que las retribuciones satisfechas a los consejeros ejecutivos de EMPARK cumplen los requisitos mercantiles y fiscales para su deducibilidad en el IS.

Afirma que el TRLIS no contenía ninguna previsión que permitiera negar la deducibilidad de los gastos satisfechos a los administradores de una sociedad por el hecho de que los estatutos previeran su gratuidad, y la ausencia de sustento normativo debe llevar a desterrar definitivamente la tesis mantenida por la AE en su escrito de interposición. Aun cuando la AE invoque la noción de gastos contrarios al ordenamiento jurídico como novedoso fundamento último de su postura, es claro que este concepto tampoco soportaría el rechazo de la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a los consejeros ejecutivos de EMPARK porque no resultaba de aplicación en los ejercicios comprobados y porque su utilización en el sentido pretendido ha sido ya censurada por el TS.

Asimismo, sostiene que la tesis planteada por la AE infringe el principio de proscripción del abuso de la formalidad. En nuestro caso, es un hecho probado en la instancia que las retribuciones abonadas a los consejeros fueron oportunamente comunicadas a la Junta General celebrada el 17 de diciembre de 2009, en la que se informó al accionariado sobre el contenido de los contratos celebrados con dichos consejeros, donde venía especificada la retribución a satisfacer por el desempeño de sus funciones ejecutivas, lo que llevó a la AN al convencimiento de que la finalidad esencial perseguida por la reserva estatutaria del sistema de retribuciones de los administradores había quedado debidamente garantizada.





Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que declare no haber lugar al recurso de casación y confirme la Sentencia impugnada, imponiendo las costas al recurrente".

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 31 de enero de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 7 de mayo de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 4 de junio de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 3 de octubre de 2022 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso núm. 541/2019, interpuesto por la representación procesal de Empark Aparcamientos y Servicios, S.A. frente a la resolución primero presunta y posteriormente expresa, de 29 de junio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas deducidas frente a los acuerdos de liquidación y sanción por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1. El 10 de junio de 2015 se iniciaron con el obligado tributario actuaciones de inspección, entre otros, por el Impuesto de Sociedades (IS) 2010 y 2011, que culminaron en un acuerdo de liquidación del que resultaba un importe a ingresar de 815.296,66 €.

Se incluyó en el acuerdo de liquidación, entre otros, un ajuste por considerar la Inspección que no eran deducibles las retribuciones satisfechas por EMPARK, en dichos ejercicios, a cuatro de sus consejeros, recogiendo lo siguiente:

"En el presente caso, se ha constatado que los estatutos de EMPARK para los periodos 2010 y 2011 establecían que el cargo de Consejero no era remunerado." (pág. 37).

Concluye en relación con este ajuste, en los siguientes términos:

"[...] Por tanto, habida cuenta que las funciones de dirección quedan absorbidas por las funciones de consejero y estas sólo serán retribuidas conforme a lo que establecen los estatutos de la sociedad, y constando en los estatutos de la entidad, en estos ejercicios, que estos cargos no son retribuidos, los consejeros de acuerdo con la ley son cargos gratuitos.

Se confirma, pues, que en los periodos 2010 y 2011 **la retribución satisfecha a los administradores de la entidad responde, en realidad, a una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1.e) del TRLIS, al resultar superior a lo estatutariamente previsto y, en consecuencia, no resulta fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades**".

2.2. Formuladas reclamaciones económico-administrativas frente al acuerdo de liquidación y el ulterior acuerdo sancionador, fueron estimadas en parte por el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], en resolución de 29 de junio de 2020, que, en lo que aquí interesa, confirmó la no deducibilidad de las retribuciones de los consejeros ejecutivos de EMPARK, salvo en el caso de uno de ellos, en que entendió que correspondían al trabajo que realizaba como Director financiero de la entidad, con independencia de su condición de consejero.

2.3. Frente a la resolución del TEAC referida, la interesada interpuso recurso contencioso-administrativo seguido ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que dictó sentencia el 3 de octubre de 2022, estimando parcialmente el recurso núm. 541/2019, contra la que la Administración General del Estado ha interpuesto recurso de casación.

La *ratio decidendi* de la citada sentencia puede sintetizarse así:

"[...] Expuesto el marco más general en que se desenvuelve el presente debate, procede examinar si, como se afirma en la resolución impugnada, el gasto no resulta deducible por infracción de la normativa mercantil.



A juicio de la Sala, el razonamiento administrativo incurre en un déficit de motivación.

Decimos esto en la medida en que, constatado que en los estatutos sociales de la entidad recurrente aplicable en los períodos concernidos el cargo de consejero no era retribuido, la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Central, detienen el análisis en esta constatación, a la que asocian los efectos propios de la denominada "teoría del vínculo" y, en definitiva, la consideración de que la retribución abonada a los consejeros ejecutivos se opone a la previsión estatutaria sobre la retribución del cargo de administrador.

No obstante, al razonar así, el acuerdo de liquidación y la resolución impugnada prescinden de una perspectiva de análisis que se ha introducido por la recurrente y que resulta pertinente a la luz de la jurisprudencia dictada por la Sala Primera del Tribunal Supremo.

En efecto, la demanda sostiene que las retribuciones abonadas a los consejeros fueron oportunamente comunicadas a la Junta General Extraordinaria celebrada el 17 de diciembre de 2009, garantizándose de este modo la oportuna transparencia (por ejemplo, p. 47 de la demanda relativa a la resolución expresa).

Esta perspectiva resulta subsumible en la interpretación finalista que la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo ha atribuido a la exigencia de reserva o determinación estatutaria del sistema de retribución de los administradores.

Así, a título de ejemplo, cabe citar la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 ( ROJ: STS 494/2018, FJ 3), que declara lo siguiente:

(...)

Que no es un aspecto accesorio del sistema de retribución de los administradores lo demuestra el hecho de que la Sala Primera del Tribunal Supremo, en la precitada sentencia, considera conforme a Derecho la retribución pactada para el cese de un administrador a pesar de no estar estatutariamente prevista.

Pues bien, en el presente caso, consta en las actuaciones el acta de la Junta General Extraordinaria de la sociedad recurrente celebrada el 17 de diciembre de 2009, en la que estaba presente o representado el 99,92% de su capital social, y en que se hizo constar como recoge el acuerdo de liquidación en su página 21 lo siguiente:

*"En el Acta de las Junta General de Accionistas Ordinaria de fecha 17 de diciembre de 2009, a la que nos hemos referido y en la que se modifica el artículo 25 de los Estatutos sociales, de la entidad EMPARK, referido a los consejeros y en el que se consigna que el cargo no será retribuido, consta un apartado Quinto de "ruegos y preguntas", en él se dice que no se plantea ninguna.*

*Tras la firma hay una anotación que se rubrica, en la que se expone que el Sr. Presidente, informó del contenido de los contratos acordados con los consejeros por su funciones ejecutivas y de alta dirección, durante el ejercicio 2009, así como del Sr. Rodrigo , que recogen un sistema de retribución fija más una cantidad variable en función de la consecución de objetivos de negocio, personales, pactos indemnizatorios, etc. sin que ningún socio solicitara aclaraciones a los mismos, ni realizaran manifestaciones al contenido de los referidos contratos".*

A la luz de esta documentación la primera conclusión que se impone es la de que las retribuciones que se regularizan en el acuerdo de liquidación como gasto no deducible fueron oportunamente informadas a los socios, por lo que la finalidad primordial que trata de cumplir la exigencia de reserva estatutaria del sistema de retribuciones de los consejeros quedó cumplimentada por esta vía.

La segunda conclusión es que lo anterior trae a primer plano el debate sobre si la eventual negativa de la sociedad a abonar la retribución a los consejeros ejecutivos, una vez que los socios habían sido puntualmente informados de las mismas y no constando acción alguna emprendida por alguno/s de aquellos dirigida a su control, podría incurrir en lo que se ha denominado por la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo un "abuso de la formalidad".

Cualquiera que sea la respuesta que se ofrezca a la anterior cuestión lo que resulta claro es que su esclarecimiento resulta imprescindible para afirmar que el juicio sobre la adecuación o no a la normativa mercantil de las retribuciones acordadas a favor de los consejeros de la sociedad está completo.

No apreciamos, en cambio, que el acuerdo de liquidación (a pesar de recoger el contenido de la Junta General Extraordinaria a que se ha hecho mención y a pesar de recoger las alegaciones de la recurrente en tal sentido -p. 36) ni la resolución impugnada aborden explícita o implícitamente esta problemática pues, como se ha señalado, su examen se detiene en la previsión estatutaria, de aplicación en los períodos concernidos, sobre el carácter no remunerado del cargo de consejero.

De lo anterior resulta, como se ha señalado, un déficit de motivación que impide al criterio administrativo desplegar todos sus efectos pues, insistimos, no puede afirmarse la infracción de la normativa mercantil por



las retribuciones abonadas a los consejeros ejecutivos sin examinar previamente la transparencia dada a las mismas en Junta General, la interpretación finalista del régimen de retribución de los administradores y el posible abuso de la formalidad en que podría incurrir una sociedad que, habiendo tenido conocimiento de las mismas, se negara a abonar a sus consejeros unas retribuciones pactadas por la sola referencia a una previsión estatutaria en contrario.

Y esta es precisamente la singularidad del presente caso pues, huyendo de la aplicación automática de criterios generales, lo que viene defendiendo la sociedad recurrente desde la vía administrativa es que las retribuciones abonadas a los consejeros ejecutivos fueron oportunamente comunicadas a la Junta General Extraordinaria de 17 de diciembre de 2009.

Aspecto que introduce en este debate una perspectiva a la que el acuerdo de liquidación y el Tribunal Económico-Administrativo Central no han dado una respuesta completa y acabada.

Se produce por ello una quiebra en el razonamiento seguido por la Administración tributaria pues, sin aclarar suficientemente tal extremo, no cabe sostener con firmeza que las citadas retribuciones no fueran conformes a la normativa mercantil, no obligaran a la sociedad desde esa concreta perspectiva y no deban merecer, por ello, la consideración de gasto deducible" (sic).

## SEGUNDO. Sobre la cuestión de interés casacional.

1. Como ya ha expuesto esta Sala [STS de 13 de marzo de 2024 (rec. cas. núm.9078/2022)] y admiten ambas partes, sobre la deducción de las retribuciones de los administradores existe una copiosa jurisprudencia que ha ido evolucionando hasta las últimas sentencias recientemente dictadas por este Tribunal Supremo. La resolución del presente recurso de casación requiere, por tanto, reproducir lo razonado en las citadas sentencias, si bien adaptándolo al caso que ahora se enjuicia.

2. En el presente recurso de casación, la cuestión de interés casacional que se plantea consiste, según se afirma en el auto de admisión de 18 de octubre de 2023, en "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 que no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas; o si, por el contrario, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad".

En relación con dicha cuestión, aduce el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, que existe "una discrepancia absoluta entre los términos del debate en la instancia y el contenido del ATS de 18-10-2023", pues " *la razón por la que, tanto la Administración como el TEAC, entendieron no deducibles las retribuciones pagadas por EMPARK a sus consejeros, fue que no estaban previstas en los Estatutos. Se denegó la deducibilidad de las mismas, no por considerarlas una liberalidad sino por su contravención de la legislación mercantil*".

En base a ello, entiende que se ha de "reformular" la cuestión de interés casacional para " *dilucidar, en consonancia con el debate planteado en la instancia, si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, deben entenderse no deducibles aún no estando previstas en los Estatutos sociales, o si, por el contrario, esta circunstancia, determina la improcedencia de su deducibilidad, por ser contrarias a la legislación mercantil*" (sic), solicitando a la Sala que fije la siguiente doctrina:

" *Las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, NO son deducibles en el Impuesto de Sociedades si no están previstas en los Estatutos sociales o estos establecen que el cargo de administrador es gratuito, por ser contrarias a la legislación mercantil. Y, ello, tanto bajo la vigencia del TRLIS, como con la actual LIS.*"

3. Esta Sala en reiterada jurisprudencia, de las que cabe citar las SSTS de 26 de febrero de 2020 (rec. cas. 1903/2018) y 23 de diciembre de 2022 (rec. cas. 1763/2021), entre otras, ha declarado que el desenvolvimiento práctico del recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de Enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, puesto que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en





las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello, las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane de la sentencia debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que la fijación de la doctrina jurisprudencial debe adaptarse a las circunstancias y límites del caso concreto, sin entrar sobre las cuestiones que, aun cuando pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto.

Pues bien, la alegación de la Abogada del Estado sobre la " *discrepancia*" entre los términos del debate en la instancia y el contenido del Auto de admisión de 18 de octubre de 2023, solo puede ser parcialmente acogida.

En efecto, es cierto que en el caso que se enjuicia, las retribuciones percibidas por los administradores no estaban previstas en los estatutos de la sociedad, toda vez que según el art. 25 de los Estatutos de EMPARK, modificado por la Junta General de Accionistas de 17 de diciembre de 2009, el cargo de consejero no era retribuido, sin que esta cuestión resulte controvertida.

Ahora bien, no se corresponde exactamente a la realidad de lo acontecido la afirmación que, asimismo, realiza de que se "[...] *denegó la deducibilidad de las mismas -retribuciones pagadas por EMPARK a sus consejeros- no por considerarlas una liberalidad sino por su contravención de la legislación mercantil*", añadiendo que esta es la cuestión a dilucidar, esto es, si cabe la deducción cuando se incumple la legislación mercantil.

Basta examinar las actuaciones practicadas para comprobar que el fundamento de la regularización por la Inspección en este punto versó en la consideración de "[...] que los importes recibidos en los años 2010 y 2011 ...lo han sido por su condición de consejeros de la entidad ya que las funciones de administrador o consejero absorben a las de alta dirección" y que, por tanto, debía considerarse que "[...] la retribución satisfecha a los administradores de la entidad responde, en realidad, a una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1.e) del TRLIS al resultar superior a lo estatutariamente previsto y, en consecuencia, no será fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del IS".

En similares términos se pronuncia el acuerdo de liquidación al señalar, tal y como anteriormente se ha expuesto, que:

"[...] Por tanto, habida cuenta que las funciones de dirección quedan absorbidas por las funciones de consejero y estas sólo serán retribuidas conforme a lo que establecen los estatutos de la sociedad, y constando en los estatutos de la entidad, en estos ejercicios, que estos cargos no son retribuidos, los consejeros de acuerdo con la ley son cargos gratuitos.

Se confirma, pues, que en los periodos 2010 y 2011 la retribución satisfecha a los administradores de la entidad responde, en realidad, a una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1.e) del TRLIS, al resultar superior a lo estatutariamente previsto y, en consecuencia, no resulta fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades".

A su vez, la resolución del TEAC de 29 de junio de 2020, partiendo de que "[...] no hay controversia en que el cargo de administrador, en los ejercicios de referencia, y según disponían los estatutos de la entidad, era gratuito, no remunerado, por lo que todas las cantidades que se percibieran por desempeñar tal cargo deberían considerarse como una liberalidad y, por tanto, no deducibles", se centra en determinar "[...] si es aplicable la denominada "doctrina del vínculo" en los términos como lo ha hecho la Inspección en el acuerdo liquidatorio a efectos de practicar la regularización a la que se refiere el presente expediente", afirma que "[e]n el supuesto que nos ocupa, al menos en todos los casos de miembros del Consejo de Administración menos en el caso del Sr. Rodrigo al que nos referiremos más adelante, las funciones de gerencia son inherentes a las funciones de alta dirección que efectivamente, parece que todos ellos desempeñaban, pero, de igual forma, todo queda absorbido por el carácter mercantil del vínculo que les une, o unía, a EMPARK como miembros de su o Consejo de Administración, por lo que la deducibilidad de las retribuciones que percibieran únicamente dependería de que se cumpliesen las condiciones esenciales que se exigen para admitir la deducibilidad de la retribución de los administradores de la entidad" y concluye que "[...] En la medida en que la retribución de los administradores no está reconocida en los Estatutos el gasto no puede ser deducible, puesto que no cumplirá el requisito de legalidad, pudiendo calificarse como una liberalidad en la medida en la que no pueda establecerse como necesario para la obtención de los ingresos y, por tanto, deducible".

Consecuentemente, el debate no solo se centró en que la remuneración de los administradores no estaba prevista en los estatutos de la sociedad, sino también en la relación que unía a los consejeros con la empresa, al considerar que no se había acreditado que hubieran desempeñado funciones distintas de las propias de su



condición de miembros del consejo de administración y que, por ende, su asignación debía entenderse como liberalidad subsumible en el art. 14.1.e) del TRLIS al resultar superior a lo estatutariamente previsto.

4. Partiendo de lo expuesto, y adaptando la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución, se considera que la cuestión de interés casacional consistirá en 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, 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.

### **TERCERO. Marco normativo.**

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

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

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos."

Este precepto fue derogado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ["LIS"], cuyo artículo 15 viene a reproducir el precepto objeto de controversia, si bien incorpora una excepción en su último párrafo:

"Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad."

2. A su vez, el artículo 130 del TRLSA, Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, en la redacción vigente aplicable, regulaba la retribución de los administradores expresando lo siguiente:

"La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser 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, 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."

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

"[...] Remuneración de los administradores

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

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

### **CUARTO. Antecedentes jurisprudenciales.**

1. Tal y como ha expuesto esta Sala en sentencia de 2 de noviembre de 2023 (rec. 3940/2022), la evolución de la concepción de gasto deducible que ha experimentado nuestra jurisprudencia se pone de manifiesto con la sentencia de 30 de marzo de 2021 (RCA/3454/2019;ES:TS:2021:1233) que da respuesta a la cuestión planteada por la Sección de Admisión en auto de 28 de octubre de 2019, consistente en determinar si la interpretación del artículo 14.1.e) TRLIS permite entender que cualquier gasto acreditado y contabilizado que



no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad, que no resulta por tanto deducible; o si, a los efectos de excluir legalmente la deducibilidad de los gastos no correlacionados con los ingresos ha de ser entendida en un sentido más amplio -no limitada a la mencionada letra e) del artículo 14.1 TRLIS- de manera que la exigencia de aquella correlación, directa e inmediata, sea condición precisa para la deducibilidad de cualquier gasto, como sostiene la Administración tributaria, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado como un donativo o una liberalidad, gratuita por tanto.

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

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

2. Tal premisa se asume en la sentencia 875/2023, de 27 de junio (rec. 6442/2021 - ECLI:ES:TS:2023:3071), cuya doctrina hemos reiterado en las sentencias 1378/2023, de 2 de noviembre (rec. 3940/2022 - ECLI:ES:TS:2023:4594), y 75/2024, de 18 de enero (rec. cas. 4378/2022).

Respecto al carácter oneroso de dichas retribuciones, en la sentencia 875/2023, cit., expusimos: "es evidente que estamos en presencia de pagos efectuados a administradores de la empresa en relación con la prestación de su función propia,...] lo que resulta indiscutible es que los pagos a los administradores, que no son socios, en este caso, no son liberalidades, en ninguno de los posibles sentidos del término, razón por la que es incorrecta la ubicación en esta categoría el motivo excluyente de la deducibilidad del gasto, es decir, la que proviene de aplicar el art. 14.1.e) del TRLIS, única norma fiscal aplicable al caso.

De serlo, de tratarse de una donación impulsada por un *animus donandi* aquí completamente ausente, el receptor no tendría que satisfacer la renta obtenida, por ningún concepto, por el IRPF, sino por el ISD, de gestión autonómica. Igualmente, resultaría absurdo que, para la hipótesis de que el cargo de administrador fuera gratuito según previsión estatutaria, ningún otro pago o remuneración, por título distinto a la de retribución del expresado cargo, sería objeto de posible deducción. Los administradores que, además, llevaran a cabo funciones o tareas encomendadas por la empresa, real y efectivamente realizadas y al margen de la función de administrador social, tendrían que acometer su quehacer de un modo también gratuito o, cuando menos, sin posibilidad para el pagador de deducir el gasto correspondiente, si llevamos al extremo esa teoría del vínculo que llevaría a otras conclusiones verdaderamente absurdas, en orden a la naturaleza de la relación no laboral, en modo alguno, subsumida en la mercantil a todo trance." [...].

En esta sentencia núm. 875/2023 también se analizó la cuestión de un eventual incumplimiento de la legislación mercantil y si tal circunstancia por sí misma, impedía en todo caso la deducibilidad de tales retribuciones en los siguientes términos:

"[...] QUINTO.- Sobre la observancia o no de las leyes mercantiles en cuanto a la previsión estatutaria o por junta general de la retribución a los administradores y su influencia en la deducibilidad del gasto.

1) Es verdad que esta Sala no ha afrontado de un modo directo las retribuciones a los administradores sociales, en función de la observancia de las normas societarias, atendida la legislación fiscal y mercantil aplicable *ratione temporis* al asunto enjuiciado, aunque hemos de partir, en todo caso, de que, en el caso analizado, no son, en absoluto, donativos ni liberalidades:

- Su causa jurídica y económica es onerosa, no gratuita.



- Se remuneran unos servicios efectivos, pues nadie discute que se hayan prestado efectivamente, caracterizados sin duda como onerosos.

- Tales servicios están contabilizados, probados y previstos en los Estatutos. La Administración no controvierte la prestación que remuneran.

**2)** Veamos ahora las normas mercantiles aplicables a la remuneración a los administradores.

A tal efecto, el recurso de casación denuncia la infracción por la sentencia de los arts. 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Anónimas (TRLSA), y del art. 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por el RD Leg 1/2010, de 2 de julio, en su versión originaria, que regía -en parte- para 2010, puestos en conexión con el art. 14.1.e) del TRLIS y con las sentencias del TS de 17 de diciembre de 2015, 18 de junio de 2013 y 19 de diciembre de 2011, en la medida en que la sentencia de instancia -se dice- realiza una interpretación que supone un *abuso excesivo de la formalidad* al rechazar la deducibilidad de gastos que no son donativos ni liberalidades, concepto éste de *abuso de formalidad* que nos suministra la jurisprudencia civil, en el ámbito del principio de buena fe.

(...)

**3)** Sorprende a este Tribunal Supremo que ninguna de las partes, ni la sentencia de instancia, haya aludido al art. 15 del TRLSC, que contiene una previsión esencial para las sociedades unipersonales, como resulta ser el caso:

(...)

Ello dispensa claramente a las sociedades de socio único, por razones de lógica evidente, convocar Junta General -órgano colegiado- y adoptar en ella acuerdo. El precepto es perfectamente concordante con otro que tampoco ha sido mencionado, el art. 159 del mismo texto refundido, alusivo a la junta general, ubicado sistemáticamente en el Título V, capítulo I, del mismo nombre:

(...)

La norma presupone, lógicamente, el carácter colegiado del órgano, en tanto reunión en asamblea de los socios, naturaleza deducible de términos y expresiones tales como *junta, reunidos, mayoría, disidentes* y *los que no hayan participado en la reunión*.

Se trata de un órgano social de imposible e inútil convocatoria y celebración en los casos de socio único, que posee una regla propia, sustitutiva, la que se ha transcrito, regulada en el art. 15 TRLSC, por la que el socio único ejerce las competencias propias de la junta general.

Como puede apreciarse, ninguno de los referidos preceptos exige que, en el caso de sociedades anónimas (como lo es ..., la sociedad pagadora), la junta general deba aprobar la remuneración de los administradores. Por el contrario, desde el punto de vista mercantil, sólo se exige que los estatutos prevean el carácter remunerado del cargo, determinando el sistema de retribución.

**4)** En este punto, además, es donde la Administración, ni en el procedimiento administrativo ni en el judicial, ha acreditado, ni siquiera indicado, cuál es la previsión estatutaria que la mercantil recurrente ...establece en cuanto a la retribución de los administradores, y si se trata de una regla autosuficiente, esto es, no necesitada de ulterior concreción -en cuyo caso sería superfluo un acuerdo societario, dicho también para las sociedades de varios socios- o de una norma susceptible o precisada de esa concreción anual.

Es cierto que la mera previsión estatutaria podría ser insuficiente para determinar *per se* el sistema de retribución o la remuneración concreta que se debe satisfacer cada año. Pero tal es una cuestión que no ha sido suscitada en el proceso y esa falta de información no puede favorecer a la Administración.

Debemos entender, por lo tanto, que la previsión estatutaria que sí consta es autosuficiente para dar pie a la retribución efectuada.

**5)** Sin embargo, la sentencia de instancia, en su fundamento quinto, alcanza la conclusión de que el hecho de que en el caso examinado la junta general no hubiera aprobado la concreta retribución de los administradores constituye un incumplimiento de la normativa mercantil, al cual anuda severas consecuencias fiscales, pues le lleva a calificar el gasto como liberalidad no deducible, aun no cuestionando ni su contabilización ni su correlación con los ingresos. Así lo expresa:

(...)

El planteamiento de la Audiencia Nacional no puede compartirse. Ya hemos visto que la norma mercantil y, en particular, el art. 217 TRLSC, en su redacción originaria, no exige ni prevé la necesidad de que la junta general de





una sociedad anónima -no limitada, es de repetir- apruebe 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. El texto del precepto, en la redacción aplicable al ejercicio 2010, uno de los regularizados, es del siguiente tenor:

*"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".*

**6)** Es preciso añadir, además, que aun cuando se admitiera (a efectos dialécticos) que la aprobación por la junta general es un requisito exigido por la normativa mercantil, no rige en modo alguno en el caso de compañías con un socio único (como aquí sucede, pues el único socio de ... es la recurrente) de suerte que ampararse en la inexistencia de un acuerdo de la junta general (lo que hay es una decisión propia de la voluntad del socio único) que apruebe la remuneración, constituye un *abuso de la formalidad* que no puede ser admitido.

Para empezar, no solo sucede que no ha habido incumplimiento de la ley mercantil y, en particular, del art. 217 TRLSC, que no contiene, en su redacción originaria, la exigencia formal que la sentencia considera incumplida. Pero es que, además, tampoco cabe deducir de la norma que esa inobservancia condujera necesariamente a la pérdida del derecho material o sustantivo a deducir un gasto contabilizado, acreditado y remunerador de unos servicios onerosos, efectivamente prestados. Esto es, no es admisible la interpretación según la cual la ley mercantil, en cualquiera de sus aspectos y reglas, de mayor o menor importancia abstracta y también aplicada a las circunstancias del caso, prevalezca a todo trance sobre la norma fiscal, que no permite interpretar como liberalidad, esto es, donativo, donación, regalo, aquello que no lo es.

**7)** A tal efecto, resulta necesario interpretar las exigencias del TRLSC sobre consignación del gasto en junta general conforme a su finalidad propia, acometiendo una interpretación teleológica o finalista del art. 217 y concordantes, que se hace imprescindible, con auxilio de la jurisprudencia civil.

La regla, que viene establecida desde la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, aplicable desde el 1 de enero de 2015 -esto es, fuera del periodo regularizado, 2008 a 2010- aspira a satisfacer una finalidad propia de protección al accionista minoritario, a fin de garantizarle que no serán los propios administradores los que, de un modo directo o indirecto, dispongan su propia retribución, el modo de establecerla o su cuantía. Esa finalidad sirve legalmente para asegurar los derechos de los socios minoritarios (que aquí no existen) pero es indiferente desde el punto de vista de la ley fiscal y de la estructura del gasto deducible, en un contexto presidido por el resultado contable y por la exclusión de las liberalidades, que claramente son ajenas a lo percibido aquí.

En otras palabras, la razón de ser de las previsiones contenidas en los arts. 130 TRLSA y 217 TRLSC -ajenas ambas, como hemos visto, al gasto que ahora se contempla a efectos de su deducibilidad fiscal- al exigir que los estatutos deban prever el carácter retribuido del cargo de administrador, no es otra que la de proteger a los socios minoritarios de los abusos a que, eventualmente, puedan dar lugar las remuneraciones de los administradores, a fin de que tengan una información clara y precisa sobre tales pagos y su importe, evitando con ello el peligro de que los administradores puedan obrar a espaldas de los socios y cambiar por su propia decisión dicha remuneración, sin el control del accionista. Pero, precisamente por las razones que hemos dejado ampliamente expuestas, dicha finalidad decae y pierde totalmente su sentido tuitivo en el caso de entidades de socio único, en las que la propia estructura accionarial garantiza el conocimiento y aprobación por el socio de la remuneración que por propia voluntad satisface a los administradores. No de otro modo podría ser cuando es el socio el que decide y nombra al administrador, le remunera y luego aprueba las cuentas anuales que reflejan las anotaciones correspondientes.

**8)** Así, es de reiterar que, en el caso de sociedades de un socio único, dicho socio es el que aprobó los estatutos que prevén el carácter remunerado del cargo, designó a los administradores entre los trabajadores de confianza, fijó sus retribuciones -en competencia propia, no es de olvidar, de la junta general, ex art. 15 TRLSC- y, además, es el que aprueba las cuentas anuales de la compañía y por tanto, conoce, ratifica y aprueba todos los gastos de la entidad, entre los que innegablemente se incluyen las retribuciones de los administradores. Como afirma el escrito de interposición del recurso de casación, *"suponer que un grupo multinacional no conoce lo que paga a los directivos de las filiales que controla íntegramente es, sencillamente, irreal"*.

No existe, en suma interés accionarial no tutelado o carente de protección, de modo que pierde su finalidad propia exigir un acuerdo colegiado de la junta (que sería una decisión del socio único) en casos en los





que precisamente ese socio único fija, aprueba, conoce y consiente la retribución de los trabajadores o administradores previamente y *a posteriori*, al aprobar las cuentas.

**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.

Así, la tesis patrocinada por ..., la recurrente, es la que este Tribunal Supremo, Sala Primera, ha sostenido en diversas sentencias, con base en la exclusión del *abuso de la formalidad*, en el contexto de una sociedad de socio único. Así, en su sentencia de 17 de diciembre de 2015 -recurso de casación nº 2181/2013- concluye la Sala Primera que:

*"[...] 6.- La Sala entiende que, tal como ha considerado la Audiencia Provincial, Consultrans pretende un "abuso de la formalidad" al oponerse al pago de la indemnización por cese pactada en el contrato suscrito entre la sociedad y la administradora, puesto que en el presente supuesto no se causó ningún perjuicio a los socios dado que se trataba de una sociedad de socio único, y por tanto no solo estuvo perfectamente informado del establecimiento de la retribución al administrador, sino que fue ese socio quien decidió pactar esa retribución con la administradora (que no era socia), de forma que si no modificó los estatutos sociales para recoger tal retribución, es por causa solo a él imputable, pues al ser un socio único, estaba en su mano realizar la modificación estatutaria cuando lo considerara oportuno. Por tanto, la pretensión de aplicar al régimen de ineficacia al pacto sobre retribución no solo sería contraria a los actos propios, sino que supondría un abuso de la formalidad porque no respondería al fundamento que justifica la previsión contenida en el art. 130 TRLSA (...).*

*La función del art. 130 TRLSA, en orden a proteger al socio de los abusos que puedan cometerse con las remuneraciones de los administradores, a fin de que tenga una información clara sobre cuáles son tales remuneraciones, y residenciar en la junta de socios, con las mayorías necesarias para modificar los estatutos, la competencia para fijar el régimen retributivo, pierde su sentido cuando se trata de una sociedad de socio único, que ha tenido por tanto perfecto conocimiento del régimen retributivo, aunque haya sido fijado en contrato, y que además es quien ha decidido dicho régimen, como ya declaramos en la sentencia núm. 1147/2007, de 31 octubre. Y cuando quien deviene nuevo socio único ha conocido este régimen retributivo pactado y lo ha aceptado al adquirir las acciones con una cláusula que libera al vendedor del pago de la indemnización prevista como parte de dicho régimen retributivo, oponerse al pago de tal indemnización constituye un abuso de la formalidad por parte del socio único que no puede ser estimado".*

Trasladada la doctrina citada al caso enjuiciado, la mercantil ..., sociedad anónima (entidad pagadora de los rendimientos cuestionados) estaba participada íntegramente por ... (hecho no controvertido), por lo que la junta general de accionistas que debía, a juicio de la Sala de instancia, aprobar las remuneraciones, era en realidad una decisión procedente de una única voluntad, la del socio único. Y siendo así, dicho socio único conocía perfectamente las remuneraciones que se abonaban y que, además, ratificó al aprobar las cuentas anuales. El posible incumplimiento de alguna de las formalidades mercantiles, de existir, quedaría subsanado por el hecho de que los intereses que dichas formalidades tutelan (los de los accionistas, especialmente los minoritarios) están protegidos en supuestos en que hay un solo socio, que no puede pretextar ignorancia de sus propias decisiones.

Lo anterior ha sido igualmente refrendado por el Tribunal Supremo en otras sentencias de la Sala Primera, de lo Civil, la nº 893/2012, de 19 de diciembre de 2011, bajo el epígrafe "*abuso de la formalidad*":

*"[...] la anterior doctrina ha de matizarse en determinadas ocasiones por la aplicación de otras instituciones jurídicas, en concreto las exigencias de la **buena fe** plasmadas en la doctrina de los actos propios. Decíamos en esa sentencia: "No obstante, la jurisprudencia de esta Sala, cuando la totalidad de los accionistas conocen y consienten el pacto, ha rechazado la oponibilidad de la exigencia contenida en el art. 130 LSA alejada de su finalidad de tutela y como fórmula para desvincularse de forma anómala de las obligaciones personalmente asumidas como válidas -en este sentido la sentencia 445/2001, de 9 de mayo, rechazó la limitación impuesta por el artículo 130 de la LSA en una sociedad unipersonal en la que el ejecutivo por razones organizativas asumió la condición formal de administrador, pese a tratarse en la realidad de un alto directivo, y la 1147/2007, de 31 de octubre mantuvo la validez de la retribución "en una sociedad con accionista único, el único*



*afectado por la eficacia de la cláusula es él, y no tiene derecho a quejarse, porque es él quien mantiene a los administradores en sus cargos y el que contrata" ya que "ello, que en los casos normales obedece a las razones ya expuestas, aquí es una mera formalidad"- , a lo que hay que añadir que la nulidad de un contrato ejecutado en parte no carece de consecuencias -el art. 1303 [del Código Civil] dispone la retroacción de prestaciones- y no impide valorar el desarrollo asimétrico de funciones cuando la totalidad de socios simultáneamente forma parte del órgano de administración ". Otras sentencias que han excepcionado la aplicación del art. 130 TRLSA por estas razones son las núm. 448/2008, de 29 mayo, y 412/2013, de 18 de junio".*

A tenor de tal jurisprudencia, es evidente que resulta desmedida la consecuencia, que carece de amparo legal, de negar la deducibilidad del gasto fiscal, ex art. 14.1.e) TRLIS, por la sola razón de la supuesta infracción de la norma mercantil, infracción formal que debe negarse pero que, aun concurrente, se habría producido sin daño para nadie.

No es aceptable la desproporción que origina la interpretación sostenida por la sentencia ahora impugnada cuando afirma (F.J. cuarto, *in fine*) que "...por mucho que existiese un socio único en ..., ello no libraba a la actora de la previsión de un acuerdo social específico por razones de seguridad jurídica, y sobre todo, frente a terceros como la Hacienda Pública".

Por lo tanto, los arts. 130 TRLSA y 217 TRLSC deben ser interpretados, en sus exigencias tomando en consideración el caso del socio único. Por otra parte, como se afirma en el escrito de interposición, sin refutación de contrario, los intereses de la Hacienda Pública también están salvaguardados, pues se trata de remuneraciones que tributan como rendimientos del trabajo en sede de los perceptores, de suerte que la deducción fiscal del gasto para la sociedad pagadora es coherente con la consideración que a la propia Administración merece el ingreso correlativo para el perceptor, en su impuesto personal (de hecho, si fueran liberalidades y por razón del principio de regularización íntegra, no tendrían que tributar por el IRPF, aspecto éste no suficientemente justificado).

La tesis de la sentencia *a quo* -según aduce el recurso de casación- supone por tanto legitimar un enriquecimiento injusto de la Administración, que rechaza la deducibilidad de un gasto contabilizado, con causa onerosa y correlacionado con los ingresos, con la excusa del incumplimiento de las normas mercantiles que, además, como se ha dicho al comienzo de este apartado, ni siquiera existe. Al tiempo que la misma Administración percibe como IRPF los rendimientos obtenidos -como liberalidad- por los administradores. Nada puede ser al mismo tiempo una cosa y su contraria.

Por lo tanto, para responder a la cuestión formulada en el auto de admisión -referida temporalmente a las normas vigentes para el periodo 2008-2010-, es de destacar que las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, que estén debidamente contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos, deben ser consideradas fiscalmente deducibles con independencia de que hayan o no sido aprobadas por la Junta (pues dicho requisito no es exigido por la norma mercantil vigente en 2008-2008), o aun siéndolo, su inobservancia en el caso de una sociedad participada por un socio único no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto ni la improcedencia de su deducibilidad".

Asimismo, la sentencia 875/2023, de 27 de junio, rec. 6442/2021, aborda la denominada *teoría del vínculo* de manera que, como se infiere de su argumentación, el contexto mercantil en el que se desenvuelve la relación entre la sociedad y su administrador no abona la conclusión de que las retribuciones percibidas por el administrador constituyan una liberalidad no deducible. En este sentido, pusimos de manifiesto lo siguiente:

"[...] 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 (como es el caso de los dos Sres. ...) 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 ajenidad- 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.

OCTAVO.- La alegada infracción del Derecho de la Unión Europea.

En el recurso de casación se denuncia la infracción del Derecho de la UE sobre derechos de los trabajadores y la interpretación que de él realiza el TJUE en las sentencias de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C-229/14), de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09) y la más reciente de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21).

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.

En primer lugar, tenemos las sentencias del TJUE de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C229/14) y de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09). En ellas, el TJUE concluye que:

*"...el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un miembro de un consejo de dirección de una sociedad de capital, que, a cambio de una retribución presta servicios a la sociedad que lo ha nombrado y de la que forma parte, que ejerce su actividad bajo la dirección o el control de otro órgano de la sociedad y que puede, en todo momento, ser destituido de sus funciones sin limitación alguna, cumple los requisitos para ser considerado "trabajador" en el sentido del Derecho de la Unión".*

Aun prescindiendo de tales datos, la sentencia que se examina se limita a afirmar, de forma lacónica, en el F.J. quinto que la doctrina contenida en las Sentencias del TJUE *"...no responde al supuesto de autos"*. Sin embargo, no cabe tal aseveración apodíctica, que ignora el sentido y finalidad de la doctrina del TJUE invocada, puesto que su presupuesto de hecho es idéntico al del caso.

De hecho, la Audiencia Nacional, al rechazar dicha jurisprudencia del TJUE citada, la infringe frontalmente, siendo claro que, de haber atendido a su contenido, el sentido del fallo podría haber sido distinto, pues habría situado la discusión en el marco de la deducibilidad de las retribuciones de trabajadores.

Es más, las doctrinas sentadas en las sentencias Balkaya y Danosa ha sido refrendada con rotundidad en la reciente STJUE de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21) en la que se concluye por el Tribunal que la circunstancia de que una persona que ejerza la función de director de una sociedad mercantil sea también miembro del órgano de administración de dicha entidad, *no permite por sí sola, presumir o excluir la existencia de una relación laboral ni la calificación de dicha persona como trabajador asalariado a efectos del Derecho de la UE.*

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.

Es cierto que la última de las sentencias del TJUE que se han invocado, dentro del contexto de las tres que se citan, se refiere a que, por el hecho de ser administrador, quien a su vez sea también trabajador por cuenta ajena no deja de serlo a efectos de la protección que brinda a estos el ordenamiento jurídico de la Unión Europea en los artículos 2, apartado 2, y 12, letras a) y c), de la Directiva 2008/94/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/1794 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de octubre de 2015, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una jurisprudencia nacional según la cual *una persona que ejerce, en virtud de un contrato de trabajo válido con arreglo al Derecho nacional, de forma acumulativa las funciones de director y de miembro del órgano estatutario de una sociedad mercantil no puede ser calificada de trabajador asalariado*, en el sentido de dicha Directiva, y, por lo tanto, no puede disfrutar de las garantías previstas por esa Directiva.

Al respecto, hay una consideración que debemos reflejar: los perceptores de la remuneración sobre cuya deducibilidad se discrepa son dos trabajadores desde el principio de su relación con DIA, que luego, sin perder su condición, también eran administradores. Así lo afirma, sin polémica, el escrito de interposición del recurso. Desde esta perspectiva, no cabe afirmar que tengan un vínculo tal con la empresa que se pierda en ellos la nota de ajenidad propia de la relación laboral.

Lo que viene a decirse en esa jurisprudencia, que la Audiencia Nacional desdeña, es que, a los efectos del Derecho de la Unión, no cabe aceptar la teoría del vínculo (único). No pueden ser trabajadores a unos efectos y no serlo a otros.

Además, su remuneración tiene un componente evidentemente derivado de una prestación de servicios probada, efectiva y onerosa, ajena por completo al concepto de liberalidad".

Igualmente, la expresada sentencia 875/2023, de 27 de junio, rec. cas. 6442/2021, se pronuncia sobre la exclusión de la deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico:

"[...] **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 lo demás, al margen de lo que se ha razonado, ampliamente, sobre la inexistencia de infracción normativa mercantil y, en particular, de los arts. 130 TRLSA y 217 TRLSC, que ya han sido interpretados, máxime en la situación de sociedad de socio único que ostenta la mercantil ..., difícilmente podrían ser considerados contrarios al ordenamiento jurídico estos emolumentos, máxime ante nuestra muy reiterada doctrina sobre la deducibilidad como gasto en el impuesto sobre sociedades de los intereses de demora que el contribuyente padece y sobre los que en su día se alegó tal causa de exclusión (serie de sentencias que comienza por la de esta Sala y Sección de 8 de febrero de 2021, dictada en el recurso de casación nº 3071/2019):

"[...] 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*".

Finalmente, en su Fundamento de Derecho Décimo, se establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

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

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

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

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

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

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

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

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

"[...] 1.- Como se infiere de lo expresado y por lo que se refiere al interés casacional suscitado por el presente recurso, además de enfatizar la prevalencia de la naturaleza mercantil que estructura la relación entre sociedad y administradores, en realidad, la Administración niega la deducibilidad del pago consistente en la retribución





de los administradores porque no se observaron los requisitos de la legislación mercantil -lo que, a nuestro juicio, es tanto como negar que, en este caso, haya existido desde el punto de vista técnico jurídico dicha remuneración-, conclusión que reconduce -ya en el plano fiscal- a la causa de una mera liberalidad.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*En las circunstancias del presente caso, las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de*



*carácter mercantil ni por la circunstancia de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas. [...]*".

4. También en la STS núm. 575/2024, de 8 de abril de 2024 (rec. cas. 8081/2021), en la que se nos invitaba a analizar si el pago de una cantidad abonada a los administradores, en las circunstancias concurrentes -el carácter de indemnización por la renuncia voluntaria al cargo de presidente del consejo de administración-, constituía una liberalidad, sobre la base de la inexistencia de previsión explícita de cualquier indemnización para el caso de cese, retribución que tan solo fue objeto de aprobación expresa del Consejo de Administración de la sociedad del que formaba parte al adoptarlo, como presidente, el beneficiario del pago, se fijó la siguiente doctrina jurisprudencial:

"La respuesta a la cuestión de interés casacional, en lo relativo a la interpretación del artículo 14.1.e) TRLIS requiere la remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 30 de marzo de 2021, cit., en la que se dijo que "[...] el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes [...]".

Y esta doctrina, debe complementarse en el presente litigio, en el sentido de que en un caso como el enjuiciado, los gastos de indemnización a un administrador, en este caso presidente del consejo de administración, que tienen su causa en un acuerdo para la salida negociada del directivo y el cese de su relación contractual con la entidad mercantil, y que no están previstos en los estatutos de la sociedad ni en ningún contrato que vinculese al referido directiva con la entidad, carecen de causa obligacional correlacionada con la obtención de ingresos de la actividad y no son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades".

5. En último término, para finalizar con la cita de los precedentes jurisprudenciales, hay que hacer obligada mención a la reciente sentencia de esta Sala núm. 449/2024, de 3 de marzo de 2024 (rec. cas. 9078/2022), en la que, analizando un caso similar al actual, en que las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y contabilizadas, no estaban previstas en los estatutos de la sociedad, realiza las siguientes declaraciones:

"[...] 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 "necesariedad" 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 aun 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. ..., reunían la doble condición de consejeros y trabajadores de S..., 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".

#### **QUINTO. Criterio de la Sala.**

La cuestión de interés casacional que este recurso plantea, conforme ha sido adaptada, obtiene adecuada respuesta en la doctrina jurisprudencial anteriormente resumida. Conforme a ella, cabe concluir que las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y contabilizadas, aunque no estén previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible.

En efecto, 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.

Como ha expuesto esta Sala, no cabe entrar en un examen de estricta legalidad, como pretende la parte recurrente, pues, además de la evolución jurisprudencial antes transcrita, dentro del amplio campo de la retribución de los administradores son distintas las perspectivas y las circunstancias que delimitan dicho examen de legalidad -así distintos tipos de modelos de administradores, individuales o colegiados; distintos tipos de entidades, unipersonales o de participes numerosos; distintas actuaciones de los órganos empresariales y sus socios; distintas funciones, deliberativas meramente o ejecutivas; distintos tipos de





contratos que unen a aquellos con la empresa y los emolumentos pactados etc.- de tal forma que no puede establecerse la ecuación de que la falta de previsión estatutaria de la retribución de los administradores determine, sin más, la imposibilidad de deducirse el gasto.

En este sentido, se reitera que la no previsión estatutaria no puede comportar automáticamente la negación de una realidad jurídica y material, pues las previsiones en las normas mercantiles no comportan una presunción *iuris et de iure* que trasciende al ámbito fiscal. Así, pues, no 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* les haga perder esta condición.

En definitiva, el incumplimiento de la legislación mercantil no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad. En otras palabras, no debe 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 concurran en la percepción de la remuneración por parte de los administradores en este caso.

Tampoco cabe olvidar que el principio de reserva estatutaria del sistema de retribución y, por tanto, la finalidad que inspira su exigencia, conforme con la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 893/2011 de 19 de diciembre, rec. 1976/2008, ECLI:ES:TS:2011:9361, no es otra que la de proteger a los socios minoritarios de los abusos a que, eventualmente, puedan dar lugar las remuneraciones de los administradores, a fin de que tengan una información clara y precisa sobre tales pagos y su importe, evitando con ello el peligro de que los administradores puedan obrar a espaldas de los socios y cambiar por su propia decisión dicha remuneración, sin el control del accionista.

Pues bien, en este sentido tampoco cabe desconocer la abundante jurisprudencia civil que da validez a la retribución de los administradores sobre la base de los actos propios de los socios cuando la consintieran de modo inequívoco - SSTS, 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, sentencia núm. 330/2023, de 28 de febrero, rec. 3742/2019, ECLI:ES:TS:2023:767- circunstancia que, tal y como expuso la Sala de instancia en la sentencia impugnada en casación, no fue ponderada por la Administración.

En efecto, apreció la Sala de instancia que el "razonamiento administrativo" incurría en un "déficit de motivación", en la medida en que, constatado que en los estatutos sociales de la entidad recurrente aplicable en los períodos concernidos el cargo de consejero no era retribuido "[...] la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Central detienen el análisis en esta constatación, a la que asocian los efectos propios de la denominada "teoría del vínculo" y, en definitiva, la consideración de que la retribución abonada a los consejeros ejecutivos se opone a la previsión estatutaria sobre la retribución del cargo de administrador", prescindiendo de una perspectiva de análisis introducido por la recurrente y que resultaba "pertinente a la luz de la jurisprudencia dictada por la Sala Primera del Tribunal Supremo", lo que le lleva a concluir, tras hacer referencia al acta de la Junta General Extraordinaria de la sociedad celebrada el 17 de diciembre de 2009, que "[...] A la luz de esta documentación la primera conclusión que se impone es la de que las retribuciones que se regularizan en el acuerdo de liquidación como gasto no deducible fueron oportunamente informadas a los socios, por lo que la finalidad primordial que trata de cumplir la exigencia de reserva estatutaria del sistema de retribuciones de los consejeros quedó cumplimentada por esta vía" y a la estimación del motivo de impugnación aducido.

En 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.

En último término, frente a lo aducido por la Abogada del Estado, baste recordar que no 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".

**SEXTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.**





Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional en los términos en que ha sido adaptada.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, pues el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

#### **SÉPTIMO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia.

#### **OCTAVO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia pronunciada el 3 de octubre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 541/2019.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.