Roj: **STS 1622/2024** - **ECLI:ES:TS:2024:1622**

Id Cendoj: **28079130022024100075**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **13/03/2024**
Nº de Recurso: **9078/2022**
Nº de Resolución: **449/2024**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4787/2022,**
ATS 5670/2023,
STS 1622/2024

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 449/2024

Fecha de sentencia: 13/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 9078/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/03/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 9078/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 449/2024

Excmos. Sres. y Excma. 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 marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm.9078/2022, interpuesto por la entidad mercantil SAP ESPAÑA, SISTEMAS APLICACIONES Y PRODUCTOS EN LA INFORMÁTICA, S.A., representada por el procurador de los Tribunales don José Andrés Cayuela Castillejo, bajo la dirección letrada de don Miguel Muñoz Pérez, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 27 de octubre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 325/2020, promovido frente a la resolución de 12 de noviembre de 2019, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central "TEAC", relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 325/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, con fecha 27 de octubre de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" **FALLAMOS:** Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por SAP ESPAÑA, SISTEMAS APLICACIONES Y PRODUCTOS EN LA INFORMÁTICA, S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. José Andrés Cayuela Castillejo, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 12 de noviembre de 2019, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos, y con ella los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la recurrente".

SEGUNDO. *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de SAP ESPAÑA, SISTEMAS APLICACIONES Y PRODUCTOS EN LA INFORMÁTICA, S.A., recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 20 de diciembre de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 10 de mayo de 2023, dictó Auto precisando que:

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

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

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

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

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex* artículo 90.4 de la LJCA".

CUARTO. *Interposición del recurso de casación.*

La representación procesal de la entidad mercantil SAP ESPAÑA, SISTEMAS APLICACIONES Y PRODUCTOS EN LA INFORMÁTICA, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...declarando haber lugar al mismo, la case y anule, establezca los criterios interpretativos expuestos en el apartado II del presente recurso y, estimando el recurso contencioso-administrativo (rec. nº 325/2020), ordene la anulación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 así como de la liquidación (Núm. Ref.: NUM000) de la que trae causa. Todo ello con imposición de costas a la Administración demandada".

QUINTO. *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

SEXTO. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 5 de marzo de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Sobre el debate.*

Recoge el auto de admisión aquellas circunstancias que sirvieron para seleccionar la cuestión de interés casacional objetivo, y que nos han de servir para despejar la misma y abordar el enjuiciamiento del conflicto presentado, es oportuno reproducirlas a continuación.

1.- La pretensión ejercitada en vía económico-administrativa trae causa de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades por la entidad SAP ESPAÑA, correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012, de los gastos correspondientes a los salarios que fueron satisfechos a tres de sus empleados que, a su vez, ostentaban la condición de miembros del Consejo de Administración de la citada sociedad: don Marcelino , don Maximiliano y don Nemesio .

2.- La Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración, en el curso del procedimiento inspector y, posteriormente, el TEAC -en fase de revisión- en vía económico-administrativa han considerado que no resultan deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de SAP ESPAÑA, dichos gastos salariales contabilizados durante los ejercicios objeto de controversia. A tal fin, se afirma que las funciones que desempeñaron tales trabajadores fueron propias de una relación de alta dirección y, consecuentemente, resultaría de aplicación la denominada teoría del vínculo debiendo calificarse los salarios satisfechos como retribución de administradores.

4. Disconforme con la regularización practicada, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, órgano que resolvió, en resolución de 12 de noviembre de 2019, desestimarla.

5. Contra la mencionada resolución, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en sentencia de 27 de octubre de 2022, objeto del presente recurso. El fundamento de esta sentencia viene recogido en su Fundamento Jurídico Segundo, cuando señala:

"Los Estatutos Sociales de la actora en los ejercicios 2011 y 2012 no preveían remuneración alguna para los miembros de su consejo de administración, por lo que, 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.

Constan unidos a la demanda los contratos celebrados entre la entidad y los tres directivos:

1. Dº Marcelino : contrato de alta dirección, que le habilita para integrarse en el Consejo de Administración y le reconoce poderes notariales suficientes, siendo la jornada de trabajo el tiempo que el directivo considere necesario para desarrollar sus funciones.

2. Dº Nemesio presta sus servicios como Senior Legal Counsel.

3. Dº Maximiliano presta sus servicios como Finence Senior Manager.

Estas relaciones jurídicas no pueden calificarse como una prestación laboral (ni aun constando alta en la Seguridad Social de uno de los directivos, porque lo esencial es la naturaleza de la relación jurídica). Son miembros del Consejo de Administración y ejercen la Dirección de la entidad, por lo que, no estableciéndose en los Estatutos la retribución, esta no puede ser deducida. De lo expuesto resulta la desestimación del recurso." (sic).

SEGUNDO. *Sobre la cuestión de interés casacional y el concreto caso enjuiciado.*

Como bien ponen de manifiesto 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, fijando una doctrina que resulta aplicable al caso y que responde y despeja las cuestiones de interés casacional y sirve para solventar el conflicto entre las partes. La resolución del presente recurso de casación pasa, por tanto, con reproducir lo dicho en las mismas y adaptarla al caso que nos ocupa.

Dicho lo anterior, previamente resulta oportuno centrar el objeto del debate, en tanto que según el parecer de la Sra. Abogado del Estado las cuestiones de interés casacional formuladas no responden al caso concreto que nos ocupa.

Afirma la parte recurrida que es improcedente examinar las cuestiones enunciadas en el Auto de admisión por ser ajenas a la "ratio decidendi" de la Sentencia recurrida y de las resoluciones administrativas inicialmente impugnadas. Añade que tanto la Administración como la sentencia impugnada entendieron no deducibles las retribuciones pagadas a los consejeros de la recurrente, no porque se considerase que era una liberalidad, sino en exclusividad por no estar prevista en los Estatutos, y esta es la cuestión a dilucidar, esto es, si cabe la deducción cuando se incumple la normativa mercantil, pues no se aplica el art. 14.1 e) del TRLIS, sino su art. 10.c)., "...al constatar que la AEAT no calificó en el Acuerdo de liquidación las retribuciones controvertidas como liberalidad y tampoco lo hace la SAN, aunque trascribe jurisprudencia que sí emplea esta expresión." Por ello considera que ha de desestimarse, sin más, el recurso de casación. Sólo con carácter subsidiario considera que en exclusividad procedería dilucidar respecto de las cuestiones formuladas "si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, deben entenderse no deducibles al no estar previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la improcedencia de su deducibilidad". Al efecto centra su oposición sobre esta cuestión, ignorando la consideración de las retribuciones como liberalidad pues no se calificaron como tales, ni tampoco la teoría de vínculo aplicada al ámbito fiscal que nos ocupa.

Por todo ello considera la recurrida que no puede atenderse a las alegaciones de la recurrente que parte de que los tres implicados si bien son consejeros-directivos, también son trabajadores de la empresa y al efecto la recurrente expone las funciones que desempeñaban tales consejeros. Se refiere también SAP a la legislación mercantil y, aunque reconoce que no se cumple la normativa mercantil, al no preverse en los Estatutos la retribución de los consejeros, le resta importancia, entrando a examinar el artículo 14.1.e) TRLIS para refutar que las retribuciones abonadas fuesen una liberalidad.

Resulta muy importante en este asunto centrar el objeto del debate en tanto que no cabe hacer una declaración en abstracto, desconectada del caso en concreto, como, a la postre, pretende la parte recurrida, consistente en dilucidar si son deducibles las retribuciones de los administradores si no constan previstas en los estatutos, cuando son las circunstancias del caso las que obligatoriamente determinan el pronunciamiento que ha de hacerse para fijar doctrina en referencia al caso enjuiciado. A pesar del esfuerzo simplificador que realiza la parte recurrida, no puede compartirse su parecer. Basta atender a la resolución combatida en la instancia y los propios términos de la sentencia impugnada para convenir que las cuestiones de interés casacional formuladas en el auto de admisión están correctamente enunciadas en relación con el debate suscitado, en el que se pone de manifiesto todas las cuestiones que han sido apuntadas y desarrolladas en el escrito de interposición.

El debate no se concreta en si al no constar en los estatutos las retribuciones son deducibles; sino que como ahora se indica, la controversia giró no sólo respecto de la relación que unía a los tres afectados con la empresa, y por ende la naturaleza de los emolumentos percibidos, sino también y fundamentalmente, por haber aplicado la teoría del vínculo para resolver el conflicto y considerar dichos emolumentos o retribuciones como liberalidades del art. 14.1.e).

La resolución del TEAC desarrolla sus argumentos analizando en primer lugar si la relación de la entidad con las tres personas implicadas es laboral o mercantil, al punto que tras analizar los distintos contratos que unían a la

entidad con sus empleados-consejeros, afirma que la cuestión controvertida reside en determinar, fundamento jurídico cuarto, si se está ante una relación laboral ordinaria o de alta dirección, y al efecto aplica la doctrina del vínculo, sobre la que luego se entrará conforme ha sido considerada por este Tribunal Supremo en el ámbito tributario, para concluir que se está ante un contrato de alta dirección, y cierra la controversia afirmando que como la legislación mercantil establece que los cargos de administradores son gratuitos de no disponer otra cosa los Estatutos, al no disponer estos nada al respecto no cabe la deducción pretendida. Como vemos, lejos de lo que defiende la Sra. Abogado del Estado la polémica giró en torno a todas las cuestiones que señala la parte recurrente.

Si acudimos a los términos de la sentencia impugnada, objeto del presente recurso de casación, señala que la Administración ha considerado que estamos ante contratos de alta dirección y ha aplicado la teoría del vínculo; y añade que "Los Estatutos Sociales de la actora en los ejercicios 2011 y 2012 no preveían remuneración alguna para los miembros de su consejo de administración, por lo que, 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", esta es la ratio decidendi de la sentencia, en modo alguno obvia el examen del artículo 14.1.e), al contrario, y en modo alguno repara en el artículo 10.c.

Lo que sí resultaría artificial y fuera de contexto es poner en exclusividad el foco de atención en si de no contemplarse en los Estatutos las retribuciones de los administradores son o no deducibles, puesto que a la vista de la controversia trabada dicha cuestión resulta marginal. Ha de rechazarse, pues, el posicionamiento de la parte recurrida; las cuestiones de interés casacional en atención al caso concreto enjuiciado y a la ratio decidendi de la sentencia están correctamente formuladas, y el escrito de interposición de la recurrente responde correctamente a los términos del debate.

Por último, debemos hacer una acotación temporal, que la normativa mercantil aplicable es la vigente al tiempo de las deducciones practicadas, en la que aún no estaban en vigor los artículos 217, 218, 219 y 249 del Real Decreto Legislativo 1/2010, en su redacción dada por la Ley 31/2014, que entró en vigor prácticamente junto con la Ley 27/2014, en concreto artículos 15.e y f, y 18, 2,b.

TERCERO. *Antecedentes jurisprudenciales aplicables al caso.*

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de enero de 2024, rec. cas. 4378/2022, aún refiriéndose a un caso que no encaja exactamente con el que nos ocupa, delimita acabadamente las cuestiones controvertidas, compendiando la doctrina jurisprudencial aplicable al caso, en atención a las normas vigentes al tiempo de ocurrir los hechos, normativa que es la misma que rige en nuestro caso, fijando una doctrina plenamente aplicable incluso constatadas las diferencias existentes. Procede recordar sus términos en lo que ahora interesa.

Sobre el marco normativo, básicamente señala las mismas normas que son aplicables a este caso, en concreto.

Artículo 14.1.e) TRLIS:

"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."

Norma derogada por el artículo 15 de la vigente LIS:

"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."

Artículo 130 TRLSA sobre 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 detraída 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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."

Artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, "BOE" núm. 161, de 3 de julio, en su versión primigenia, aplicable al caso, apuntaba:

"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".

Respecto del marco jurisprudencial a considerar analizó las siguientes sentencias -añadimos las negritas para resaltar aquellos pasajes más importantes-:

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

En la expresada sentencia 458/2021 de 30 de marzo 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.

2.- Sobre la base de esta jurisprudencia cobra sentido la afirmación de la recurrente relativa a que **los pagos con causa onerosa nunca constituyen liberalidades, fundamentación que resulta aplicable a los gastos por la retribución a los administradores cuando desempeñan un cargo que se prevé retribuido en los Estatutos; y la de que, en definitiva, se ha vulnerado el concepto de liberalidad, porque la interpretación del artículo 14.1.e) TRLIS que patrocina la sentencia recurrida contraviene expresamente los términos en que este configura el régimen de gastos no deducibles por donativos y liberalidades.**

Desde esta perspectiva, **no cabría negar la deducción de un gasto debidamente contabilizado y relacionado con la obtención de ingresos, como son las cantidades abonadas -como retribución- a los administradores, toda vez que resultan ajenas al concepto de liberalidad.**

(...)

Pues bien, la expresada sentencia 458/2021 de 30 de marzo -y otras posteriores como, por ejemplo, la sentencia 1088/2022 de 21 de julio, rca. 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.**

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 la sentencia 1378/2023 de 2 de noviembre, rec. 3940/2022, ECLI:ES:TS:2023:4594.

(...)

5.- En efecto, respecto al carácter oneroso de dichas retribuciones, **en la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021 , expusimos: "es evidente que estamos en presencia de pagos efectuados a administradores de la empresa en relación con la prestación de su función propia, en virtud de una relación que en modo alguno se solapa con la prestación de otros servicios que es real, efectiva y no discutida en el proceso que, cualquiera que fuera su naturaleza, no puede ser en absoluto una liberalidad, una donación, un regalo. Sea o no aplicable la llamada doctrina del vínculo -esto es, que la condición de administrador absorba o embeba cualquier otra relación de signo laboral, al margen de todas las circunstancias concurrentes-, lo que resulta indiscutible es que los pagos a los administradores, que no son socios, en este caso, no son liberalidades, en ninguno de los posibles sentidos del término, razón por la que es incorrecta la ubicación en esta categoría el motivo excluyente de la deducibilidad del gasto, es decir, la que proviene de aplicar el art. 14.1.e) del TRLIS, única norma fiscal aplicable al caso.**

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

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente, la resolución del TEAC, a la que sigue la sentencia de instancia, a pesar de aceptar abiertamente que los tres implicados mantienen con la entidad recurrente una relación dual laboral y mercantil, aplica la teoría del vínculo para considerar que estamos, en su totalidad sin distinguir lo percibido en dicha dualidad, como retribución de los administradores; lo cual nos coloca ante la absurda situación que se denunciaba en la sentencia antes referida y transcrita.

Continúa la sentencia que comentamos del siguiente modo:

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

Según el abogado del Estado, los estatutos de la recurrente exigían de forma expresa y terminante un acuerdo de la Junta General adoptado en cada ejercicio para la determinación de la cantidad fija anual a abonar por la sociedad a los administradores con ulterior distribución entre ellos por el órgano de administración. Considera que, al no haberse verificado de tal manera, el pago de tales retribuciones es contrario a la legislación mercantil al sustraerse la voluntad de la Junta manifestada en los estatutos.

Sin embargo, la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021 permite apreciar -también, en este caso-, que la falta de aprobación de la retribución de la Junta General no puede erigirse en elemento obstativo para la deducibilidad del gasto que representa la retribución efectivamente abonada a los administradores:

"[...] 3. Por otra parte **, la sentencia dictada por la Sala a quo y la resolución del TEAC asocian de modo indisoluble el incumplimiento de la legislación mercantil -fundada aquí en la falta de previsión específica de la retribución por la Junta de Accionistas- a la calificación como liberalidades de las percepciones. Al margen de lo que ya hemos expresado sobre la incorreción de considerar liberalidades los actos de disposición de carácter oneroso y no lucrativo, ese razonamiento excluyente de la deducibilidad del gasto es, manifestado con el respeto a la resolución judicial examinada es ilógico, porque el eventual incumplimiento de la norma mercantil -para el caso de que lo sea y, además, podamos nosotros calificarlo así- no transforma una prestación onerosa en otra gratuita.**

[...]

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.

El art. 130 TRLSA disponía que:

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

En este recurso de casación y, en general, en todo el procedimiento y proceso judicial seguido, se echa de menos una mayor concreción de los hechos constitutivos del derecho que se postula, pues aceptamos, sin un directo conocimiento, como premisa que, en el caso debatido, los estatutos recogían la retribución a los administradores y suponemos, a falta de mayor detalle, que ésta consistía en una cantidad fija y no en participación en las ganancias -que habría abierto otras posibilidades alegatorias distintas- ni en la entrega de acciones o derechos sobre éstas, o referenciada al valor de éstas.

Por su parte, el art. 217 LSC, en la redacción original, aplicable al caso, establece que:

" **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".

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:

"Artículo 15. Decisiones del socio único.

[...]

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 DIA, 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:

"[...] QUINTO. - Alega, por último, la actora que las retribuciones abonadas son deducibles, por tratarse de gastos que se hallan en correlación con los ingresos, contabilizados, y que se han venido satisfaciendo otros años, por lo que además, se vulnera la doctrina del respeto a los actos propios y el principio de confianza legítima (STS de 4.11.2013, recurso 3262/2012 , 6.3.2014, recurso 2171/2012 y 8.6.2015, recurso 1307/2014).

Lo cierto es que el incumplimiento de la normativa mercantil, art.217.2 del TRLSC, antes mencionada, en la redacción de aplicación al caso, conlleva que el gasto examinado no sea deducible por tratarse de una liberalidad (art.14.1.e) del TRLIS), pese a su contabilización".

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 DIA 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 forzadamente 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-

(...)

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 "

(...)

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 DIA, 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.

7.- 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.**

(...)

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.

(...)

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

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

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

Tampoco se atempera el escrito de oposición a la finalidad de defensa de la sentencia, conforme a su posición procesal, pues introduce en esa labor un argumento corrector no solo no tenido en cuenta por la resolución que se trata de mantener, sino que no hubiera podido serlo, por falta de pretensión, de una parte; y por inaplicabilidad de la causa excluyente invocada ex nihilo, de otra. Con ello se excede el escrito de oposición de su función propia, que es la de sostener la pertinencia de la sentencia, no la de mejorar o rectificar su fundamentación por otra distinta que, al margen de su procedencia, trate de suplir las deficiencias argumentales de ésta, en especial en lo que respecta a la consideración como liberalidades -esto es, fundadas en un animus donandi - que, manifiestamente, no es procedente. Lo que no es posible es introducir un motivo nuevo, que desdeña, con acierto, la noción de liberalidad, epicentro de la fundamentación de la sentencia, con la mira puesta en desactivar con nuevas armas el recurso de casación, desconociendo el ámbito casacional y el derecho a un proceso debido de la parte impugnante, fundada además en una causa inaplicable al caso, la del art. 15.1.f) LIS de 2014, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, años después del agotamiento del periodo comprobado.

Con ello se pretende, de hecho, una aplicación retroactiva, in malam partem , de una exigencia legal que no regía en el periodo regularizado, por lo que no puede servir de fundamento a la negación de la deducción fiscal del gasto -por razones nuevas y distintas de las determinantes de ese efecto-.

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 DIA **, 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 ".**

9.- Finalmente, en su Fundamento de Derecho Décimo, la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021, 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."**

10.- Por último, 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."

QUINTO. - Consideraciones conclusivas, fijación de doctrina y resolución de pretensiones

Una vez esbozada la contextualización normativa y jurisprudencial del presente asunto, debemos realizar las siguientes consideraciones:

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

2.- Es cierto que la sentencia 875/2023 de 27 de junio, rec. 6442/2021, resuelve un asunto que presentaba una particularidad inexistente en el ahora enjuiciado y que no es otra que la circunstancia de que en aquel caso existía un socio único. Sin embargo, dicha circunstancia no obsta a proclamar, tal y como hicimos en aquella ocasión, que la normativa mercantil que resultaba aplicable durante los ejercicios cuestionados (2010 a 2014)

y, en particular, los arts 130 TRLSA y el art. 217 TRLSC, en su redacción originaria, no exigían la necesidad de que la Junta General de una sociedad anónima aprobara las retribuciones de sus administradores, de modo que no constituye incumplimiento de la norma mercantil la pretendida inobservancia de un requisito que no es tal, pues no se prevé en ella.

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

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

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

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

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

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

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

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

Las cuestiones de interés casacional seleccionadas en el auto de admisión, es evidente, han sido despejadas en la doctrina jurisprudencial que anteriormente hemos transcrito; de lo dicho en el anterior fundamento cabe concluir que las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, su no previsión en los 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 aún limitando el examen a una cuestión de estricta legalidad puede establecerse la ecuación de que la falta de previsión estatutaria de la retribución de los administradores determina, sin más, la imposibilidad de deducirse el gasto.

En definitiva, la no previsión estatutaria no puede comportar, sin más, la negación de una realidad jurídica y material; las previsiones en las normas mercantiles no comportan una presunción *iuris et de iure* que trasciende al ámbito fiscal, en todo caso, del juego de las previsiones mercantiles debe partirse que si no hay previsión estatutaria, en principio y salvo prueba en contraria, se presume que las cantidades entregadas a los administradores son gratuitas, no hay contraprestación sinalagmática de la que descubrir el carácter oneroso de las mismas, pero cuando se acredita, como es el caso, no cuestionado por demás por las partes, que sí existe onerosidad, que las retribuciones percibidas por los tres miembros del Consejo de administración, en

este caso, aparte por la relación laboral que le une con la entidad, responden a los servicios prestados a la misma para obtención de ingresos, desaparece el carácter de gratuidad de las mismas, y de cumplirse el resto de requisitos antes referidos, conforme a las normas fiscales, han de considerarse gastos susceptibles de deducción.

Ha de significarse, como se desprende de la resolución del TEAC, que respecto de los ejercicios 2011 y 2012, de los ocho miembros del consejo de administración, tres de ellos, los Sres. Don Marcelino , Don Maximiliano y Don Nemesio , reunían la doble condición de consejeros y trabajadores de SAP ESPAÑA, 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. *Sobre las Costas*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no ha lugar a hacer 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. No ha lugar a hacer pronunciamiento sobre las costas de instancia.

FALLO

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

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.

2. Estimar el recurso de casación núm. 9078/2022, interpuesto por la entidad mercantil SAP ESPAÑA, SISTEMAS APLICACIONES Y PRODUCTOS EN LA INFORMÁTICA, S.A., representada por el procurador de los Tribunales don José Andrés Cayuela Castillejo, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 27 de octubre de 2022, sentencia que se casa y anula.

3. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 325/2020, promovido frente a la resolución de 12 de noviembre de 2019, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central "TEAC", relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, resolución que se anula, así como aquellas de las que traiga causa, en particular, los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, en cuanto declaramos deducibles las retribuciones satisfechas a los administradores.

4. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ