

El TS establece que son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los altos directivos cuando correspondan a una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos

Se plantea ante la Sala entre otras cuestiones si en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del Impuesto sobre Sociedades -IS-, el anterior hecho obliga a anticipar el efecto impositivo que ello supone, que no es otro que una menor cuantía a pagar del Impuesto derivado de ese gasto, y, en consecuencia, obliga a registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado.

Al respecto señala el Tribunal que en estos casos resulta necesario que, una vez advertido el error, sea subsanado mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 22.ª del Plan General de Contabilidad, lo que supone que el gasto se impute "directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas", sin que resulte obligado registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado. En relación a la cuestión de si resultan o no deducibles en el IS las retribuciones satisfechas a los Directores Generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo formen parte como vocales de los Consejos de Administración de las mismas, afirma que resultan deducibles estas retribuciones siempre y cuando correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1378/2023, de 02 de noviembre de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 3940/2022

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 2 de noviembre de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, los recursos de casación registrados con el núm. 3940/2022, interpuestos por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, y el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de la mercantil EUROMADI IBÉRICA, SA, contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 686/2018.

Han comparecido como partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de la mercantil EUROMADI IBÉRICA, SA.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Los recursos de casación interpuestos, de un lado, por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, y, de otro, por la representación procesal de la mercantil Euromadi Ibérica, SA, tienen por objeto la mencionada sentencia pronunciada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 686/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de mayo de 2018, por la que se estimó en parte la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 deducida contra la liquidación practicada el 8 de noviembre de 2016 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2013.

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

"FALLAMOS: Estimar en parte el recurso número 686/2018, interpuesto por el Procurador Sr. De Villanueva Ferrer, en nombre y representación de la Entidad Euromadi Ibérica S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10/5/2018, -reclamación NUM000-, por la que se estimó en parte la reclamación deducida frente a la liquidación, de 8/11/2016, que se anula parcialmente por no ajustarse a derecho, así como la liquidación de la que trae causa, con el alcance que se infiere de la fundamentación de esta sentencia, sin hacer expresa condena en costas".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, y el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de la mercantil Euromadi Ibérica, SA, prepararon 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, identifican como normas infringidas, las siguientes:

1.1. La representación procesal de la mercantil Euromadi Ibérica, SA, identifica como infringidos los artículos 10.3, 14.1.b) y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, indicando, de forma expresa, que se corresponden con los actuales artículos 10.3, 11.3 y 15.b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"], en relación con las Normas de Registro y Valoración 13.ª y 22.ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE 20 de noviembre de 2007).

Reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije doctrina sobre el alcance e interpretación de la deducibilidad fiscal y registro de operativa contable cuando un gasto proviene de un ejercicio anterior, en aplicación de las NRV 13.ª y 22.ª del PGC, así como de los artículos 10.3, 14.1.b) y 19.3 del TRLIS.

1.2. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, identifica como infringido 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, (BOE 11 marzo 2004, núm. 61; rect. BOE 25 marzo 2004, núm. 73) ["TRLIS"].

2. La Sala de instancia, por auto de 3 de mayo de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en nombre y representación de la Entidad Euromadi Ibérica S.A. y el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado - como partes recurrentes y recurridas-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión de los recursos de casación.

La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 1 de febrero de 2023, acordó:

" 1.º) Admitir el recurso de casación núm. 3940/2022, preparado por el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en nombre y representación de la Entidad Euromadi Ibérica S.A, y el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso- administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 686/2018.

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

1.1. Precisar si, en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del IS, -por aplicación de la Norma de Registro y Valoración 13.ª del PGC-, el anterior hecho obliga a anticipar el efecto impositivo que ello supone, que no es otro que una menor cuantía a pagar del IS derivado de ese gasto, y, en consecuencia, obliga a registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado.

1.2. En el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa aclarar si, en los supuestos de errores contables los créditos fiscales surgidos a favor del contribuyente de los activos por impuestos diferidos de la cuenta 474 "Activo por impuesto diferido" se cancelan y hacen efectivos contra sus obligaciones fiscales recogidas en la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios", lo que determina que el importe del crédito fiscal por el activo por impuesto diferido quede compensado, reducido o saldado, en su caso contra su obligación fiscal.

1.3. 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 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.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 10.3, 14.1.b) y e) y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, indicando, de forma expresa, que se corresponden con los actuales artículos 10.3, 11.3 y 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

3.2. Las Normas de Registro y Valoración 13.ª y 22.ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

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 de los recursos de casación.

1. La representación procesal de la mercantil Euromadi Ibérica, SA, mediante escrito fechado el 27 de marzo de 2023, interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y precisa que la pretensión por ella deducida tiene por objeto que "se revoque la sentencia dictada por la Audiencia Nacional, en la parte que fue desestimatoria para esta representación, y que se anule el acto administrativo de liquidación confirmado por la misma".

Alega que, de acuerdo con el *factum* predeterminado en la instancia, no controvertido por ninguna parte procesal, en el presente caso nos encontramos ante una retribución (bonus) satisfecho al

Director General en el año 2010 por importe de 2.695.417,79 euros, que debió haberse registrado contablemente en el año 2009. Tanto la AEAT, como el TEAC y posteriormente la AN, admiten la plena deducibilidad de dicho gasto y no cuestionan su naturaleza deducible, el problema deriva exclusivamente de la operativa de registro contable y fiscal, de una operación que se registra en un ejercicio posterior al que se produce el devengo. Todos los citados órganos, admiten que al haberse registrado en un año posterior al de su devengo, era necesaria su contabilización contra la cuenta de reservas (170000), tal y como prevé la Norma de Registro y Valoración 22.ª del PGC, pero es aquí donde nace el conflicto interpretativo.

Afirma que, de acuerdo con la normativa reproducida, no es posible registrar íntegramente contra reservas voluntarias el importe de gasto que proviene de un ejercicio anterior, pues más allá de la exigencia prevista por la Norma 22.ª del PGC, que establece que se debe registrar contra una cuenta de reservas, la Norma 13.ª del PGC también establece la obligación de registrar en estos casos el activo por impuesto diferido.

Considera que el criterio sostenido por la sentencia solo puede ser admisible si se soslaya lo prevenido por la NRV 13.ª del PGC, que obliga en estos casos al registro contable del activo por impuesto diferido (474002).

En relación con la segunda cuestión planteada en el auto de admisión, afirma que la conclusión a la que llega la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada "*[...] quebranta el funcionamiento más básico y elemental de uno de los impuestos que configuran los pilares estructurales de nuestro sistema impositivo*". Sostiene que la consecuencia automática del registro contable en una cuenta (630) es el correspondiente ajuste positivo extracontable al resultado, para corregir precisamente la deducibilidad del coste registrado como propio Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, considera que debería resolverse la cuestión que presenta interés casacional en el sentido de considerar que en respuesta a la primera cuestión planteada, es imperativo legal registrar el activo por impuesto diferido por aplicación de lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 13.ª del PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Siendo la respuesta a la primera cuestión afirmativa, la segunda cuestión planteada, es evidente que debe responderse en aplicación de lo prevenido por el artículo 14.1.b) del TRLIS, actual 15.b) de la LIS, y por tanto, si la cancelación del activo por impuesto diferido se efectúa contra una cuenta (630), dicha cuenta no constituye un gasto deducible como establecen tanto TRLIS como la LIS, "*[...] por lo que, el razonamiento que permite tanto a la Inspección, como al TEAC como a la Audiencia Nacional negar el ajuste extracontable negativo en la parte que se registró contra una cuenta (474002) activo por impuesto diferido, por importe de 808.625,34 euros, es ilógico y contrario al más elemental funcionamiento de nuestro Impuesto sobre Sociedades*".

En definitiva, considera que procede "*[...] estimar el recurso de casación interpuesto, anular la sentencia dictada por la Audiencia Nacional en la parte que fue desestimatoria para esta representación y estimar las pretensiones efectuadas por la recurrente en relación con la incorrecta aplicación de los artículos 10.3, 14.1.b) y 19.3 del TRLIS, actuales 10.3, 11.3 y 15.b) de la LIS, junto con las previsiones normativas recogidas en las Normas de Registro y Valoración 13.ª y 22.ª del PGC*".

Termina solicitando de esta Sala:

"*[...] se proceda a dictar en su día, sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida en la parte que no fue estimatoria, se estime plenamente el recurso en los términos expuestos*".

2. El Abogado del Estado, mediante escrito fechado el 24 de marzo de 2023, interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, en el que, tras reproducir el apartado de antecedentes del escrito de preparación, alega que la sentencia recurrida infringe 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 (TRLIS) [los artículos 10.3 y 19.3 del mismo TRLIS son instrumentales en este caso en relación con el artículo 14.1.e)] y la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto sobre la teoría del vínculo.

Expone que la sentencia recurrida, en síntesis, estima las pretensiones de la parte partiendo de que la teoría del vínculo no absorbe, siempre y en todo caso, las funciones laborales, por las mercantiles; de ello deriva que es legítimo retribuir aquellas funciones, al margen de los cauces establecidos por las normas mercantiles (los estatutos), lo que, a juicio de la Abogacía del Estado, infringe el art. 14.1.e) TRLIS y la jurisprudencia sobre la teoría del vínculo.

Aclara que el caso planteado no tiene relación directa con las cuestiones resueltas en las Sentencias de esa Sala de 30 de marzo de 2021 c.3454/2019 y 6 de julio de 2022 c.6278/2020.

La sentencia considera acreditado que el Sr. Juan Carlos tenía una doble relación (laboral y mercantil) con la sociedad Euromadi Ibérica, SA, que matiza la aplicación de la teoría del vínculo a efectos de negar la deducibilidad de su retribución en el IS del ejercicio 2012 y 2013. Considera que se trata de una cuestión de prueba y que en este caso se ha probado que el Sr. Juan Carlos realizaba esa dualidad de funciones, las correspondientes a su condición de miembro del Consejo de Administración (preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del propio Consejo de Administración), y aquellas otras en su condición de Director General, que no eran susceptibles de ser realizadas individualmente como miembro del referido Consejo, aunque tales funciones fueran ejecutivas, realizándose bajo la dependencia e instrucciones del órgano de Administración, o quien tenía delegadas estas funciones, por lo que entiende que deben considerarse las retribuciones en cuestión un gasto deducible y no una liberalidad.

Afirma el Abogado del Estado que "[...] la sentencia interpreta erróneamente o desconoce la "doctrina del vínculo", de creación jurisprudencial. Aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de Administración puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios, no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, o directores corporativos en una sociedad holding) dado que en tales casos el vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección por asunción efectiva de funciones con plena autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad".

Señala que la normativa reguladora de las sociedades mercantiles no discrimina entre las funciones políticas o deliberativas y de decisión "societarias", por un lado, y las de ejecución y gestión "empresariales", por otro lado, razón por la cual no se admite que mediante la celebración de un contrato se remuneren las funciones ejecutivas del administrador, o de algunos miembros del órgano de administración, cuando carecen de apoyo en el régimen legal previsto por la normativa societaria, que concede un papel primordial a los estatutos sociales y a los acuerdos de la junta general ("tratamiento unitario de la remuneración del administrador" o "teoría del vínculo").

Considera que resultan ilustrativas las sentencias de la Sala de lo Contencioso de esta Sala de 13 de noviembre de 2008 (recurso nº 3991/2004), 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009) y 18 de junio de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:3443) o las más reciente de la Sala de lo Civil de 26 de febrero de 2018 (ECLI:ES: TS:2018:494 FD 3.4) que, pronunciándose sobre el carácter deducible de las retribuciones a Administradores y miembros de Consejos de Administración, vienen a hacer un amplio compendio de la jurisprudencia en el terreno que ahora nos ocupa tanto de la Sala de lo Social como de la Sala de lo Civil, realizando un resumen de los aspectos que más interesan a este recurso.

Aduce la corrección de la actuación inspectora que, en correcta interpretación de la teoría del vínculo, no admitió la deducibilidad de las cantidades satisfechas al Sr. Juan Carlos por su cargo de Director

General en base a un contrato laboral de alta dirección (solo admite las percibidas como miembro del Consejo de Administración), considerando las mismas como una liberalidad, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 14.1.e) TRLIS/2004.

Señala que existe un desajuste entre la cuestión admitida en el auto de admisión y la controversia realmente suscitada relacionada con la teoría del vínculo, y que lleva a la conclusión, tras admitir sin duda como gasto deducible las cantidades satisfechas al Sr. Juan Carlos como miembro o vocal del Consejo de Administración de EUROMADI IBÉRICA S.A. la no admisión, por el contrario, y su consideración como liberalidad no deducible - ex artículo 14.1.e) TRLIS - de las cantidades percibidas en su condición de Director General de la Compañía en base a un contrato de alta dirección.

En último término, refiere que si bien es cierto que el artículo 14.1.e) del TRLIS/2004, ha sido derogado por el actual artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), identificado también en el auto de admisión como posible precepto a interpretar, se mantiene el interés casacional no solo por los numerosos recursos pendientes ante los TEA y órganos de la JCA en los que todavía se habrá aplicado el antiguo TRLIS/2004, sino también porque la situación no ha cambiado, pues si bien el artículo 15 e), último párrafo, de la LIS, no considera donativos o liberalidades " *las retribuciones por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad*", ello ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida expresamente por el artículo 15 f) de la LIS, de forma que no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 TRLSC, según la redacción llevada a efectos por la Ley 31/2014, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 c. 3574/2017 concreta en que esta exigencia resulta aplicable no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución (Resoluciones del TEAC de 8 de octubre de 2019 R.G. 5548/2018 y 17 de julio de 2020 R.G. 3156/2019) y Sentencia de la misma Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2021 c. 853/2017, que hace referencia a las anteriores Resoluciones del TEAC, señalando que "(...) *la solución contenida en la regulación actual ya cabía en la regulación anterior, de forma tal que esta aclara y hace expresa lo que ya se contenía implícitamente en aquella. Del mismo modo, en nuestra opinión, los precedentes jurisprudenciales iluminan la interpretación de los preceptos actuales*".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] solicita la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2022, dictada en el recurso 686/2018 interpuesto por EUROMADI IBÉRICA S.A. contra resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, por ser contraria a derecho y que, corrigiendo en lo que proceda la cuestión casacional admitida e interpretando correctamente el artículo 14.1.e) del TRLIS/2004 fije, en primer lugar, como doctrina legal:

- El carácter no deducible en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones satisfechas a los Directores Generales o Gerentes (con un contrato laboral de alta dirección) de las sociedades que, al mismo tiempo, forman parte como vocales de los Consejos de Administración de las mismas, ratificando su doctrina al respecto sobre el particular.

La estimación del recurso de casación ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEAC y a la confirmación, por tanto, de la liquidación practicada."

QUINTO. Oposición a los recursos de casación.

1. El Abogado del Estado, como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Euromadi Ibérica, SA, en el que aduce que la cuestión básica de interés casacional deducida del auto de admisión no es otra que la relativa al ajuste extracontable negativo efectuado por la recurrente en la declaración del IS del ejercicio 2010, por "errores contables".

Considera que la discrepancia se contrae a determinar si, en este tipo de casos (en los que, por causa de un error, una empresa registra un gasto en un ejercicio posterior al de su devengo y se ve obligada a aplicar la NRV 22.ª del PGC), debe también contemplarse -o no- la aplicación de NRV 13.ª, con la que el PGC regula el registro contable del "Impuesto sobre beneficios".

Recuerda que es una cuestión pacífica que el supuesto que nos ocupa se refiere a un verdadero " *error contable* ", y reproduce tanto el artículo 26 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 05/03/2019, publicada en el BOE de 11 de marzo siguiente, por la que se desarrollaron los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, como la Norma de Registro y Valoración (NRV) 22.ª del PGC, de las que colige que, "en casos como el presente, en el que el "error contable " obedece a la " omisión" de un gasto en el ejercicio anterior (porque la empresa no utilizó adecuadamente una información fiable que ya estaba disponible cuando formuló las cuentas anuales del mismo), resulta preceptivo que, una vez advertido, sea inmediatamente subsanado mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la NRV 22.ª del PGC. Lo que, en síntesis, supone que el importe del gasto correspondiente a ese ejercicio anterior se impute "*directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas*".

Afirma que "[...] No cabe duda, por tanto, que el importe de un gasto devengado en el ejercicio anterior debe imputarse (en el ejercicio en que la empresa se percató del error contable cometido), directamente, a una cuenta de reservas. No existiendo, en consecuencia, obligación alguna de anticipar el efecto impositivo que ello pueda suponer para la empresa; ni tampoco de registrar un " *Activo por impuesto diferido* ", por causa de dicho gasto. Basta con que el gasto se impute a una cuenta de reservas".

Concluye que "[...] de esos gastos devengados en 2009 (2.695.417,79 €), pero que, contablemente, no se contabilizaron en 2009, sólo los que -por mor de la NRV 22.ª del PGC- se imputaron -en 2010- a una cuenta de reservas (1.886.792,45 €), serían -ex. art. 19.3 del TRLIS fiscalmente deducibles (al no haberse derivado una tributación inferior)".

Ello conduce, a su juicio, a responder "negativamente" a la cuestión primera y a omitir la respuesta a la segunda cuestión, que viene condicionada a que la anterior respuesta fuera afirmativa.

No obstante, señala que un error contable no puede asimilarse a una diferencia de índole temporal o valorativa, derivada de la aplicación de normas contables y fiscales.

En relación con la cuestión doctrinal planteada en el auto de admisión, propugna una respuesta negativa a la primera cuestión de interés casacional, en los siguientes términos:

"En los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del IS, en el que el citado "error contable" obedece a la "omisión" de un gasto en el ejercicio anterior (porque la empresa no utilizó adecuadamente una información fiable que ya estaba disponible cuando formuló las cuentas anuales del mismo), resulta preceptivo que, una vez advertido, sea inmediatamente subsanado, mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la NRV 22.ª del PGC. Lo que, en síntesis, supone que el importe del gasto correspondiente a ese ejercicio anterior se impute "*directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas*".

La respuesta negativa a esta primera cuestión hace innecesario ya referirse a la segunda (1.2) habida cuenta que el propio Auto la condicionó a que " *la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa*".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

2. El procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de Euromadi Ibérica, SA, como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en el que alega que la sentencia de instancia, en su Fundamento de Derecho Tercero, reconoce de forma expresa que el Sr. Juan Carlos desempeñaba funciones de naturaleza y ámbito laboral en el ejercicio de su cargo de Director General de la sociedad, diferenciadas de las relativas a su cargo de vocal del Consejo de Administración, existiendo por tanto una doble relación (laboral y mercantil) con la sociedad Euromadi Ibérica, SA y concluye que la teoría del vínculo no absorbe, siempre y en todo caso, las funciones laborales por las mercantiles, sino que se trata de una cuestión de prueba.

Considera que todos los argumentos de la Abogacía del Estado van destinados a justificar una infracción del ordenamiento jurídico, pero se limitan a plantear una mera discrepancia con la apreciación de los hechos y con la valoración de la prueba efectuada por el órgano judicial de instancia.

Sostiene que en el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado se está cuestionando la valoración puramente casuística hecha por el Tribunal de instancia. Afirma que el Sr. Juan Carlos ha percibido dos retribuciones, una en concepto de Vocal del Consejo de Administración, y otra en concepto de Director General. La primera de ellas no fue objeto de regularización por la AEAT, como reconoce el Abogado del Estado, por lo que la problemática que se suscita no es otra que la aplicación de la "doctrina del vínculo" respecto de unas retribuciones que se han percibido como Director General, porque al ostentar también su condición de Vocal del Consejo de Administración, la relación mercantil absorbe la laboral.

Cita la Resolución de la Dirección General de los Registros y Notariado, de 10 de mayo de 2015, y recuerda que, en el presente caso, los "[...] poderes del Sr. Juan Carlos en los que ostenta facultades disciplinarias, jerárquicas y de representación de la sociedad EUROMAD, lo eran por su condición de Director General y en virtud de un contrato de Alta Dirección. Por el contrario, debe manifestarse que dichas facultades o funciones no le eran propias por su condición de consejero vocal del Consejo de Administración, ni ninguno de los 8 otros vocales del Consejo de Administración (a excepción del Sr. Consejero Delegado que no era el Sr. Juan Carlos), podía ejercer tales funciones referenciadas anteriormente, ni tampoco podían ejercer una autoridad jerárquica sobre ninguno de los empleados de la sociedad, ni mucho menos vincular a la compañía ante un tercero, salvo que lo hicieran colectivamente, por acuerdo del Consejo de Administración".

Afirma que el poder de decisión del Sr. Juan Carlos en el Consejo de Administración es "inexistente" dado que su voto, a favor o en contra, no puede ser en sí mismo un impedimento para la adopción de acuerdos en el seno del citado órgano colegiado. Ello supone que dicho cargo de vocal del Consejo de Administración fuera un mero cargo deliberativo, sin que pueda entenderse que ejerza funciones de gestión y dirección de forma independiente. Asimismo, cita la STJUE de 5 de mayo de 2022, asunto C-101/21, de la que se deduce que la teoría del vínculo, de creación jurisprudencial, debe ser analizada caso por caso y que en ningún supuesto cabe la posibilidad de considerar que existe una presunción general o *iuris et de iure* que no pueda ser destruida en función de los elementos característicos de cada caso.

Asimismo, cita las SSTS de 6 de julio de 2022, rec. 6278/2020 y de 11 de julio de 2022, rec. 7626/2020, así como el criterio doctrinal sentado por la STS de 30 de marzo de 2021, rec. 3454/2019. Recuerda

también la reciente jurisprudencia recaída sobre el concepto de "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajusta a Derecho en la parte que ha sido estimada con expresa imposición den costas a la Administración General del Estado".

SEXTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 23 de mayo de 2023, 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 era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 7 de julio de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 10 de octubre de 2023, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 17 de octubre siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, y, en concreto, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión.

2. Las dos primeras cuestiones planteadas corresponden al recurso de casación interpuesto por la mercantil Euromadi Ibérica, SA, y, pese a ser diferentes, están íntimamente relacionadas entre sí. La primera consiste, según se afirma, en precisar si, en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del IS, -por aplicación de la Norma de Registro y Valoración 13.^a del PGC-, el anterior hecho obliga a anticipar el efecto impositivo que ello supone, que no es otro que una menor cuantía a pagar del IS derivado de ese gasto, y, en consecuencia, obliga a registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado.

La segunda, de responder afirmativamente a la cuestión anterior, consiste en aclarar si, en los supuestos de errores contables los créditos fiscales surgidos a favor del contribuyente de los activos por impuestos diferidos de la cuenta 474 "Activo por impuesto diferido" se cancelan y hacen efectivos contra sus obligaciones fiscales recogidas en la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios", lo que determina que el importe del crédito fiscal por el activo por impuesto diferido quede compensado, reducido o saldado, en su caso contra su obligación fiscal.

3. La tercera cuestión de interés casacional corresponde al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado y consiste, según se afirma, 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 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.

En relación con dicha cuestión, aduce el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, que existe un desajuste entre la cuestión admitida en el auto de admisión y la controversia realmente suscitada relacionada con la teoría del vínculo, que lleva a la conclusión, tras admitir sin duda como gasto deducible las cantidades satisfechas al Sr. Juan Carlos como miembro o vocal del Consejo de Administración de Euromadi Ibérica S.A., la no admisión, por el contrario, y su

consideración como liberalidad no deducible - ex artículo 14.1.e) TRLIS - de las cantidades percibidas en su condición de Director General de la Compañía en base a un contrato de alta dirección.

Esta Sala en reiterada jurisprudencia, de las que cabe citar las SSTs de 26 de febrero de 2020 (rec. cas. 1903/2018) y de 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, en el presente caso, 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 resultan o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los Directores Generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo formen parte como vocales de los Consejos de Administración de las mismas.

SEGUNDO. Preceptos concernidos en este recurso y que han de ser objeto de interpretación.

1. Conforme al auto de admisión, la mercantil Euromadi Ibérica, SA, plantea la interpretación de los artículos 10.3, 14.1.b) y e) y 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ["TRLIS"], indicando, de forma expresa, que se corresponden con los actuales artículos 10.3, 11.3 y 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades ["LIS"].

Y, asimismo, de las Normas de Registro y Valoración ["NRV"], 13.^a y 22.^a del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad ["PGC"].

1.1. El artículo 10 TRLIS, que define el " *Concepto y determinación de la base imponible* ", dispone:

"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".

1.2. Asimismo, el artículo 14 TRLIS, relativo a los " *Gastos no deducibles* ", señala que:

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

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización".

1.3. Por último, el artículo 19 TRLIS, atinente a la "*Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos*", determina que:

"3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

1.4. A su vez, la Norma de Registro y Valoración 13.^a del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, dispone en relación con "Impuestos sobre beneficios" que:

"Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

1. Activos y pasivos por impuesto corriente.

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o

impuestos sobre el beneficio relativos al ejercicio. En estos casos, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

2.1. Diferencias temporarias.

Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;
- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y
- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

2.2. Pasivos por impuesto diferido.

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.

b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

2.3. Activos por impuesto diferido.

De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles;
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria -en especial la modificación de los tipos de gravamen- y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados".

1.5. En último término, la Norma de Registro y Valoración 22.^a, en relación con los "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables", dispone que:

"Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas".

2. El Abogado del Estado, en sus escritos de preparación e interposición, plantea la necesidad de interpretar el artículo 14.1.e) TRLIS, que 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."

Asimismo, procede hacer mención a los artículos 130 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre ["TRLSA"] y 217 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital ["TRLSC"], que regulan la retribución de los administradores.

El artículo 130 TRLSA dispone lo siguiente:

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

La retribución consistente en la entrega de acciones, o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones, deberá preverse expresamente en los estatutos, y su aplicación requerirá un acuerdo de la Junta General de accionistas. Dicho acuerdo expresará, en su caso, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el valor de las acciones que se tome como referencia y el plazo de duración de este sistema de retribución."

A su vez, el artículo 217.1 TRLSC, en su versión primigenia, de aplicación al caso, establece lo siguiente:

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

TERCERO. Primera y segunda cuestión de interés casacional suscitadas por el auto de admisión y posiciones de las partes.

1. Como hemos señalado, el auto de admisión nos pide precisar si, en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del IS, -por aplicación de la Norma de Registro y Valoración 13.ª del PGC-, el anterior hecho obliga a anticipar el efecto impositivo que ello supone, que no es otro que una menor cuantía a pagar del IS derivado de

ese gasto, y, en consecuencia, obliga a registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado.

Y, de responder afirmativamente a la cuestión anterior, aclarar si, en los supuestos de errores contables los créditos fiscales surgidos a favor del contribuyente de los activos por impuestos diferidos de la cuenta 474 "Activo por impuesto diferido" se cancelan y hacen efectivos contra sus obligaciones fiscales recogidas en la cuenta 630 "Impuesto sobre beneficios", lo que determina que el importe del crédito fiscal por el activo por impuesto diferido quede compensado, reducido o saldado, en su caso contra su obligación fiscal.

2. Su adecuada solución exige partir de los siguientes datos relevantes sobre los que no existe controversia.

2.1. El 8 de noviembre de 2016, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013.

En dicho acuerdo se indica, en relación con el tercero de los ajustes que proponía llevar a cabo en el acta, relativo a las "Retribuciones satisfechas en 2010 en concepto de "Errores contables"", lo siguiente:

"Y si observamos los asientos que antes hemos reproducido, constataremos que la entidad, el 29/11/2010, realizó un cargo en la cuenta "117000 - Reservas voluntarias" de 1.886.792,45 €, anudado a ese ajuste extracontable negativo incorporado a su declaración del I. s/ Soc. de 2010, de 2.695.417,79 €.

Por consiguiente, el importe registrado en la cuenta de Reservas (1.886.792,45 €) ha sido inferior, en 808.625,34 €, al del ajuste extracontable negativo incorporado a la autoliquidación (2.695.417,79 €); por lo que será aquél, y no el declarado por la entidad, el importe del ajuste extracontable negativo que se admita en el presente acto de liquidación.

De ahí que proceda incrementar de la base imponible declarada en 2010 por EUROMADI -y con ello, la del Grupo-, en esos 808.625,34 €".

2.2. Contra el acuerdo de liquidación EUROMADI IBÉRICA, S.A. interpuso reclamación económico-administrativa, núm. NUM000, ante el Tribunal Económico- Administrativo Central que, en fecha 10 de mayo de 2018, dictó resolución por la que estimó parcialmente la reclamación.

En el FD Cuarto de la resolución se da respuesta a la alegación relativa al ajuste extracontable negativo efectuado en la declaración del IS en el ejercicio 2010, en los siguientes términos:

"CUARTO: La siguiente cuestión planteada es la relativa al ajuste extracontable negativo efectuado en la declaración del IS en el ejercicio 2010 por errores contables.

En la declaración del IS del ejercicio 2010 (modelo 200) Euromadi efectúa un ajuste extracontable negativo de 2.695.417,79 euros en concepto de "errores contables (artículo 19.3 LIS)".

En el apartado 3 g) de las memorias individuales (página 17) del ejercicio 2010 se señala que "durante el ejercicio actual se han corregido omisiones producidas durante los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 de provisiones (a pagar a largo plazo) por retribuciones de carácter variable al personal".

Además, el representante de la entidad, en diligencia nº 1, manifestó al respecto lo siguiente:

"En el ejercicio 2010 se realiza un apunte contra reservas de un gasto no contabilizado en ejercicios anteriores que se considera deducible por aplicación del art. 19.3.

Este gasto corresponde a un incentivo, acordado en el ejercicio 2006 y con cumplimiento de objetivos en 2009. El importe fijado inicialmente para el incentivo era de 2.000.000 euros que se estimaba en un

bruto de 2.905.615,89 euros. Finalmente, el importe bruto definitivo y contabilizado en 2010 ascendió a 2.695.417,79 euros (2.000.000 euros netos), importe que figura contabilizado como corrección de errores (...)"

En relación con la cuenta 140000 "Provisión por retribuciones", cuyo mayor y asientos que recogen la contabilización del incentivo constan en el expediente, la inspección ha constatado lo siguiente:

-Se trata de una provisión que nace y se extingue en 2010.

-El importe cargado en la cuenta de "reservas voluntarias" ascendió a 1.886.792,45 euros y a la de "activo por impuesto diferido" 808.625,34 euros.

-La provisión se desdotó con abono a la cuenta de "remuneraciones pendientes de pago" y "Hacienda Pública acreedora IRPF".

La inspección considera que únicamente tiene carácter fiscalmente deducible el importe efectivamente registrado en la cuenta de reservas voluntarias por importe de 1.886.792,45 euros y, por tanto, no admite la deducibilidad de los 808.625,34 euros que la entidad registró en la cuenta de Activos por impuestos diferidos. Todo ello en base a lo dispuesto en el artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS).

La entidad alega que actuó correctamente al registrar el importe de la retribución que se satisfizo al empleado en una cuenta de reservas en el ejercicio 2010 puesto que así lo exige la normativa vigente en materia contable cuando se trata de errores contables y que al mismo tiempo reconoció el activo por impuesto diferido ya que se trataba de un gasto fiscalmente deducible obteniendo un crédito impositivo de 808.625,34 euros, crédito que, contabilizado en la cuenta 474002 "Activo por impuesto diferido", canceló contra una cuenta de pérdidas y ganancias.

[...]

Consta en el expediente que la entidad por error no contabilizó el gasto correspondiente a una retribución que ascendió a 2.695.417,79 euros (retribución variable o bonus con un empleado de la Compañía) en el ejercicio en que se devengó (2009) sino en el ejercicio 2010. Advertido el error registró el gasto directamente contra patrimonio neto y, más concretamente, en una cuenta de reservas voluntarias. Al mismo tiempo, al tratarse de un gasto fiscalmente deducible, registró un crédito impositivo por importe de 808.625,34 euros (30% sobre la totalidad del gasto) que registró en la cuenta 47402 "Activo por impuesto diferido".

No se cuestiona la deducibilidad del gasto ni el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 19.3 ("... la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores").

En este caso, se ha contabilizado un gasto en una cuenta de reservas por lo que no va a figurar en el resultado contable, desde el que se parte para el cálculo de la base imponible. Al tener carácter deducible hay que hacer ajustes extracontables; el ajuste, en este caso, tendrá signo negativo y se considera diferencia permanente no teniendo incidencia en los ejercicios siguientes.

Las anotaciones contables efectuadas por la entidad son las siguientes:

El 29-11-2010 la entidad efectúa el siguiente asiento:

1.886.792,45 (117000) Reservas voluntarias

808.625,34 (474002) Activo por impuesto diferido

a Provisión retribuciones (140000) 2.695.417,79

El 30-11-2010 efectúa el siguiente asiento

2.695.417,79 (140000) Provisión retribuciones

a Remun. pendiente pago (465000) 2.000.000

a HP acr. IRPF (475100) 695.417,79 euros

La cuenta de remuneraciones pendientes se canceló contra la cuenta 5722021 "Banco Sabadell".

Y la cuenta 474002 "activo por impuesto diferido" tal y como dice la reclamante se canceló contra la cuenta 630000 "Impuesto sobre beneficios". Según documentación contable que obra en el expediente (consta aportada en la diligencia nº 1), y que este Tribunal ha comprobado, al cierre del ejercicio 2010, en el asiento de contabilización del gasto por impuesto sobre sociedades, Euromadi canceló la cuenta 474002 "Activo por impuesto diferido" por importe de 808.625,34 euros contra la cuenta 630000 "Impuesto sobre beneficios"; consta efectuado un cargo en la cuenta 630000 y un abono en la cuenta 474002 por importe de 808.625,34 euros. Además, en el debe y en el haber de la cuenta 474002 consta una anotación por importe de 808.625,34 euros.

La cuenta 630000 "Impuesto sobre beneficios" (gasto contable por el IS), cuyo importe es de 372.733,01 euros, se cancela contra la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por tanto, aunque la inspección consideró solo fiscalmente deducible el importe cargado en la cuenta de reservas voluntarias, esto es, 1.886.792,45 euros, lo cierto es que, al haberse cancelado la cuenta de 474002 "activo por impuesto diferido" contra una cuenta de gasto, cuenta que, a su vez, se cancela contra la cuenta de pérdidas y ganancias, en realidad se ha admitido la deducibilidad del cien por cien del gasto tal y como la reclamante solicita, por lo que no procede ninguna modificación al respecto".

2.3. Interpuesto recurso contencioso-administrativo por Euromadi Ibérica, SA, contra la resolución del TEAC referida, se tramitó con el núm. 686/2018 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que dictó sentencia en fecha 17 de febrero de 2022.

La ratio decidendi de la sentencia para desestimar la impugnación de Euromadi en este punto, se recoge en el FD Cuarto:

" CUARTO.- Sobre la deducción del gasto del ajuste extracontable negativo del 2010 por el concepto de errores contables, por aplicación del artículo 19.3 TRLIS de 2004.

La liquidación, corrigiendo parcialmente el acta, -que había eliminado un ajuste extracontable negativo de 2.695.417,79€, practicado por Euromadi en su declaración del IS 2010 (modelo 200), correspondiente al gasto procedente de un incentivo "bonus al Director General de la Sociedad, Sr. Cristobal, acordado en 2006, con cumplimiento de objetivos en 2009-, mantuvo esta eliminación por un importe muy inferior (808.625,34€), por la razón de que no había contabilizado esta cantidad en la cuenta de "reservas", -a diferencia del resto de la suma (1.886.792,45€), que inicialmente rechazó el acta, que sí estaba contabilizada en la cuenta de "reservas"-, incumpliendo con ello los requisitos exigidos por el artículo 19.3 TRLIS.

La liquidación realiza un planteamiento que es coincidente con las alegaciones del obligado en aquel momento, es decir, que el artículo 19.3 TRLIS, en relación con el PGC de 2008, permite el registro contable en una cuenta de reservas de aquella suma, y, por ende, el ajuste extracontable negativo en su declaración del IS de 2010. Dicen aquellas alegaciones (y lo asume la liquidación) que la contabilización en un ejercicio posterior de un gasto devengado en otro anterior debe realizarse en una cuenta de reservas, de conformidad con lo previsto en la N.R.V. 22.ª "cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables" del PGC aprobado por el R.D. 1514/2007, en vigor desde el 1/1/2008. Pero ocurre que sólo contabilizó en el 2010 en la cuenta de "reservas voluntarias" (117000) 1.886.792,45€, y no contabilizó en esta cuenta 808.625,34€, por lo que el ajuste

extracontable negativo se excedió en esta suma, que no es admitida por la liquidación, por lo que procedió a incrementar la base imponible del ejercicio 2010 en 808.625,34€.

La resolución del TEAC confirmó estas consideraciones, y también la conclusión de la liquidación; no obstante, dando respuesta a la posición jurídica de la reclamación, aludió a la cuenta 140000 "provisión por retribuciones", que no fue la razón de la liquidación, y constató (como la liquidación) que en la cuenta de reservas voluntarias se contabilizó 1.886.792,45€ y en la de "activo por impuesto diferido" 808.625,34€, confirmando finalmente la liquidación con una expresión que le causa "pavor y estupor" a la demanda, diciendo "*... por tanto, aunque la Inspección consideró solo fiscalmente deducible el importe cargado en la cuenta de reservas voluntarias, esto es, 1.886.792,45€, lo cierto es que, al haberse cancelado la cuenta de 474002 "activo por impuesto diferido" contra una cuenta de gasto, cuenta que, a su vez, se cancela contra la cuenta de pérdidas y ganancias, en realidad se ha admitido la deducibilidad del 100% del gasto, tal y como la reclamante solicita, por lo que no procede ninguna modificación al respecto*".

Pero lo cierto es que la razón de la liquidación ha sido mantenida por el TEAC, y ha de serlo por nosotros, porque no se ha acreditado que la contabilización en la cuenta de reservas voluntarias abarcara a la suma que ahora se pretende corregir por la demanda, que, por ende, ha de ser desestimada.

Y aunque la expresión del TEAC parecería conducir a la afirmación de que la pretensión de minorar la base imponible en la suma de 808.625,34€ carece de sentido porque ya lo ha conseguido la demandante ("*en realidad se ha admitido la deducibilidad del 100% del gasto, tal y como la reclamante solicita*"), lo cierto es que esta afirmación se desprende del artículo 10 TRLIS y del concepto del resultado contable, del que parte la fijación de la base imponible, y tampoco lo ha rebatido la demanda.

Se desestima".

3. Frente a ello, sostiene la representación procesal de Euromadi Ibérica, SA -en su escrito interponiendo el recurso de casación- que la discrepancia con la Inspección nació cuando cuestionó que el ajuste negativo "[...] solo podía ser por importe de 1.886.792,45 euros, por ser éste el importe con cargo a la cuenta de Reservas Voluntarias, obviando por completo lo que establece la NRV 13.ª del PGC respecto a la obligación e registrar el activo por impuesto diferido y, negando la deducibilidad de los 808.625,54 euros".

En esencia, afirma que "[...] de acuerdo con la normativa reproducida no es posible registrar íntegramente contra reservas voluntarias el importe de gasto que proviene de un ejercicio anterior, pues más allá de la exigencia prevista por la Norma 22.ª del PGC que establece que se deba registrar contra una cuenta de reservas, la Norma 13.ª del PGC también establece la obligación de registrar en estos casos el activo por impuesto diferido".

Considera que desde el momento en que aplica para el registro contable la NRV 13.ª PGC, "[...] es innegable que la contrapartida contable de dicho registro en la cuenta (14000) por importe de 2.695.417,79 euros, deben ser las cuentas (117) reservas voluntarias por importe de 1.886.792,45 euros y la cuenta (474002) activo por impuesto diferido por importe de 808.625,34 euros" y siendo esto así y no discutiéndose por nadie la deducibilidad de la cuenta (117) reservas voluntarias a través de un ajuste extracontable negativo en el IS, si la cancelación del activo por impuesto diferido se efectúa contra una cuenta (630), dicha cuenta no constituye un gasto deducible como establecen tanto TRLIS como la LIS, por lo que "[...] el razonamiento que permite tanto a la Inspección, como al TEAC como a la Audiencia Nacional, negar el ajuste extracontable negativo en la parte que se registró contra una cuenta (474002) activo por impuesto diferido, por importe de 808.625,34 euros, es ilógico y contrario al más elemental funcionamiento de nuestro Impuesto sobre Sociedades".

4. Por su parte, el Abogado del Estado, parte recurrida, sostiene que la discrepancia se contrae a determinar si, en este tipo de casos (en los que, por causa de un *error*, una empresa registra un gasto en un ejercicio posterior al de su devengo y se ve obligada a aplicar la NRV 22.ª del PGC), debe también contemplarse -o no- la aplicación de NRV 13.ª, con la que el PGC regula el registro contable del "Impuesto sobre beneficios".

Recuerda que es una cuestión pacífica que el supuesto que nos ocupa se refiere a un verdadero " *error contable* ", y que, "[...] en casos como el presente, en el que el "error contable " obedece a la " omisión" de un gasto en el ejercicio anterior (porque la empresa no utilizó adecuadamente una información fiable que ya estaba disponible cuando formuló las cuentas anuales del mismo), resulta preceptivo que, una vez advertido, sea inmediatamente subsanado mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la NRV 22.ª del PGC. Lo que, en síntesis, supone que el importe del gasto correspondiente a ese ejercicio anterior se impute "*directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas*".

Afirma que "[...] No cabe duda, por tanto, que el importe de un gasto devengado en el ejercicio anterior debe imputarse (en el ejercicio en que la empresa se percató del error contable cometido), directamente, a una cuenta de reservas. No existiendo, en consecuencia, obligación alguna de anticipar el efecto impositivo que ello pueda suponer para la empresa; ni tampoco de registrar un " *Activo por impuesto diferido* ", por causa de dicho gasto. Basta con que el gasto se impute a una cuenta de reservas".

Concluye que "[...] de esos gastos devengados en 2009 (2.695.417,79 €), pero que, contablemente, no se contabilizaron en 2009, sólo los que -por mor de la NRV 22.ª del PGC- se imputaron -en 2010- a una cuenta de reservas (1.886.792,45 €), serían -ex. art. 19.3 del TRLIS fiscalmente deducibles (al no haberse derivado una tributación inferior)".

CUARTO. Criterio de la Sala en relación a la primera y segunda cuestión de interés casacional. Error contable.

1. Partiendo de que es una cuestión pacífica que el supuesto que se examina se refiere a un " *error contable* ", la cuestión a dilucidar consiste en determinar si, en este tipo de casos, en los que por causa de un error, una empresa registra un gasto en un ejercicio posterior al de su devengo y se ve obligada a aplicar la NRV 22.ª del PGC, está obligada también a la aplicación de NRV 13.ª, con la que el PGC regula el registro contable del "Impuesto sobre beneficios".

2. Hay que recordar que, como ha expuesto esta Sala en sentencia de 25 de octubre de 2021, rec. cas. 6820/2019, la expresión *resultado contable* que contiene el artículo 10 del TRLIS remite a un régimen jurídico que no se encuentra solo en la norma fiscal, pese a su trascendencia en la determinación de la base imponible, sino también en normas foráneas a este campo, como el Código de Comercio, las leyes mercantiles y otras disposiciones, entre las que cabe mencionar, obviamente, las normas contables, que son las que, justamente, determinan o prefiguran el *resultado contable* que opera como presupuesto jurídico de la base imponible.

Pues bien, entre tales normas se encuentra la citada en el proceso, la Norma 22.ª del PGC que, bajo la rúbrica de *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables*, en su párrafo tercero equipara, en su tratamiento, el régimen de corrección de los errores contables referentes a ejercicios anteriores con el aplicable a los cambios de criterio y, en estos, la adecuación o corrección no se resuelve en la aplicación del criterio nuevo o corregido al periodo a que afectaría originariamente, prescindiendo así de lo sucedido en los periodos o ejercicios intermedios, estableciendo, además, una previsión en caso de conocimiento sobrevenido.

Por lo que se refiere a los errores contables señala que los incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por

el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error.

Asimismo, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 05/03/2019, publicada en el BOE de 11 de marzo siguiente, por la que se desarrollaron los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, en clara sintonía con la NRV 22.ª del PGC, dispone en su artículo 26, relativo a la " *Subsanación de errores* ", que:

"La subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior al que se refieran las cuentas anuales, en todo caso, se contabilizará en las cuentas anuales del ejercicio en que se advierta siguiendo la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas."

A estos efectos, "se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas".

Por tanto, en un caso como el examinado, en el que el "error contable" responde a la "omisión" de un gasto en el ejercicio de su devengo, resulta preceptivo que, una vez advertido, sea inmediatamente subsanado mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la NRV 22.ª del PGC, lo que supone que el importe del gasto correspondiente a ese ejercicio anterior se impute " *directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas*".

3. Este es el mecanismo de subsanación de errores contables previsto en el PGC, que resulta congruente con la norma fiscal, y en el que no entra en juego la NPV 13.ª del PGC, invocada por la recurrente.

En suma, el importe de un gasto devengado en el ejercicio anterior debe imputarse -en el ejercicio en que la empresa se percata del error contable cometido- directamente a una cuenta de reservas. No existe, por tanto, obligación alguna de anticipar el efecto impositivo que ello pueda suponer para la empresa, ni tampoco de registrar un "Activo por impuesto diferido", por causa de dicho gasto.

Basta con que el gasto se impute a una cuenta de reservas, como así dispone el PGC.

4. Ese mecanismo de subsanación de errores contables resulta congruente, como se ha anticipado, con la norma fiscal. En efecto, el artículo 19.3 TRLIS, aplicable por razones temporales, disponía:

"3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores."

En definitiva, como entendió la Inspección en el acuerdo de liquidación inicialmente impugnado, de los gastos devengados en 2009 (2.695.417,79 €), pero que no se contabilizaron en 2009 sino en 2010, sólo los que, en aplicación de la NRV 22.ª del PGC, se imputaron a una cuenta de reservas (1.886.792,45 €), serían, de conformidad con el art. 19.3 del TRLIS, fiscalmente deducibles (al no haberse derivado una tributación inferior).

Por ello, tal y como expone el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación, "[b]astaba con que el importe de ese gasto devengado en el ejercicio anterior se hubiese imputado (en el ejercicio en que la empresa se percató del error contable que había cometido), directamente, a una cuenta de reservas".

5. Frente a ello, la tesis de la parte recurrente, consistente en que no es posible registrar íntegramente contra reservas voluntarias el importe total de gasto que proviene de un ejercicio anterior, porque la Norma 13.ª del PGC también establece la "obligación" de registrar en estos casos un activo por impuesto diferido, no puede ser compartida.

La recurrente no ha conseguido ofrecer explicación alguna que fundamente su "obligación", como le requería el auto de admisión, de anticipar el efecto impositivo que ello supone y de registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado. Por el contrario, conforme a las normas transcritas, el mecanismo de subsanación de "errores contables" previsto en el Plan General de Contabilidad solo exige que, una vez advertido el error contable, sea inmediatamente subsanado mediante su contabilización ajustada a lo previsto en la NRV 22.ª, esto es, imputando el importe del gasto correspondiente al ejercicio anterior "directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas".

6. Conforme a lo expuesto, estamos en disposición de dar una respuesta negativa a la primera cuestión de interés casacional, lo que, a su vez, comporta que no se entre a examinar la segunda cuestión, toda vez que requiere que "la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa".

QUINTO. Criterio de la Sala con relación a la tercera cuestión de interés casacional. Retribución de los administradores.

1. La tercera cuestión de interés casacional, en los términos en que ha sido reajustada, consistirá en determinar si resultan deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los Directores Generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los Consejos de Administración de las mismas.

2. Tal y como recoge el auto de admisión, 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.

La sentencia responde a la antedicha cuestión interpretando el citado artículo 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.

Asimismo, en fechas recientes, se ha dictado por esta Sala la sentencia de 6 de julio de 2022 (RCA/6278/2020 ECLI:ES:TS:2022:3077) en la que se ha declarado que los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, cuando observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

3. Con posterioridad, esta Sala ha admitido diversos recursos de casación en los que se planteaba una cuestión análoga a la planteada en este recurso, habiendo sido resuelto uno de ellos, RCA 6442/2021, mediante sentencia de fecha 27 de junio de 2023, en la que se da respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo, relativa a "*Determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad*".

Procede resolver este recurso reproduciendo, en lo que ahora interesa, lo expresado en la sentencia referida, en la que se declara lo siguiente:

" CUARTO.- Sobre el concepto de liberalidad a efectos del impuesto sobre Sociedades, según la interpretación de esta misma Sala en jurisprudencia reciente.

1. La denegación de la deducibilidad de este gasto controvertido, consistente en retribución a administradores -o a trabajadores que, a su vez, son administradores- se funda en que constituyen una liberalidad. Así lo asevera, con toda claridad, la sentencia impugnada. Pues bien, esta Sala, en recientes sentencias, como la de 21 de julio de 2022 (recurso de casación n.º 5309/2020) y otras varias, ha establecido la siguiente doctrina:

"[...] OCTAVO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, en lo relativo a la interpretación del art. 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 financieros devengados por un préstamo que está relacionado de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, aunque no con un concreto ingreso u operación, no constituyen un donativo o liberalidad pues tienen causa onerosa al igual que el préstamo a cuyo cumplimiento responden, y serán fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades siempre que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental [...]"

Según el artículo 14 TRLIS de 2004, aquí aplicable:

"[...] Gastos no deducibles.

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 [...]"

Desde esta perspectiva, esencial en el actual sistema del Impuesto sobre Sociedades, es de destacar que se fundamenta en esencia en el resultado contable (art. 10.3 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que rige en este asunto, que ya había inaugurado la anterior Ley 43/1995, que aquélla vino a refundir): "*[...] 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*".

Desde este punto de vista primordial, 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 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.

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 incorrección 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.

4.- Cabe mencionar al respecto la STS de 30 de marzo de 2021 (Recurso de casación n.º 3454/2019), que afirmó:

"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"; (en su apartado a) comprende a "Los que representen una retribución de los fondos propios"; pero ya se ha advertido que no es este el precepto que se aplicó al caso que nos ocupa).

Como ponen de manifiesto ambas partes en sus escritos, este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la materia y tema que nos ocupa.

El concepto que debe servir de cabecera para desentrañar el presente debate, es el de gasto deducible; como en otras ocasiones hemos indicado, no es un concepto pacífico, como se pone de manifiesto en el estudio histórico que se contiene en la sentencia de este Tribunal de 19 de diciembre de 2003, sirviéndonos, a los efectos oportunos, la conclusión que se alumbra en el sentido de que (la negrita se incorpora) "Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable", que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc., y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios".

Sobre lo que ha de entenderse por gasto contable nos ilustra la parte recurrente cuando dice que "Siendo ello así, por mor de la remisión establecida en el artículo 10.3 TRLIS resulta obligado acudir a la normativa contable, debiendo advertirse que el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad 1 (BOE de 27 de diciembre) ["PGC"], enunciaba el contenido del principio de correlación de ingresos y gastos indicando que: *"El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa"*."

Con lo que pone de manifiesta un elemento clave, "De este modo, como principio contable general puede afirmarse que un "gasto contable", para ser considerado tal, debe ser realizado para la obtención de ingresos, esto es, debe estar correlacionado con los ingresos", elemento que necesariamente se traslada, también, con carácter general, respecto de los gastos deducibles. O dicho de otro modo, si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como base el resultado contable de la entidad, los gastos contabilizados necesariamente sólo pueden ser aquellos realizados para la obtención de ingresos, por lo que, en principio, sólo pueden considerarse como gastos deducibles fiscalmente los correlacionados con los ingresos, sin perjuicio de las correcciones fiscales que procedan conforme a las normas desarrolladas en el expresado Título IV. Un gasto no contable, por ende, no puede ser gasto fiscalmente deducible; el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible.

Constituyendo la anterior reflexión un avance en la determinación del significado de gasto deducible, visto como se calcula en el Impuesto sobre Sociedades la base imponible, no puede concluirse que todo gasto contable es gasto deducible. En pronunciamientos anteriores se ha indicado que el gasto contable responde a su naturaleza económica, y en función de las normas y principios contables aplicables, con independencia de las normas tributarias.

El gasto deducible a efectos tributarios se obtiene corrigiendo el resultado contable, hallado de acuerdo con las normas contables, mediante la aplicación de las normas tributarias. Por tanto, ya se ha dicho por este Tribunal, "puede acogerse la tesis doctrinal de que son gastos no deducibles fiscalmente aquellos que no pueden ser tenidos en cuenta para la determinación del resultado fiscal o tributario del ejercicio".

En definitiva, cuando no haya que corregirse por las normas fiscales, el gasto contable será gasto deducible; en concreto, en principio un gasto como el que analizamos, un gasto financiero para hacer frente al préstamo referido, sobre lo que no existe discusión ni disputa, es un gasto contable y como tal fue registrado, justificado e -en los períodos que nos ocupa- imputado temporalmente, luego es un gasto fiscalmente deducible, excepto que se considere que constituya un donativo o una liberalidad -tal y como ha acontecido en el presente asunto-, en el sentido que es configurado por el art. 14.1.e), o considerándose donativo o liberalidad esté excluido como gasto no deducible conforme a los términos del expresado precepto -recordemos que se ha subsumido el gasto que nos ocupa en este precepto, no en algún otro que lo exceptúa como gasto deducible-.

No estorba indicar que en relación con la ecuación correlación gastos-ingresos, hemos dicho, Sentencia de 8 de febrero de 2021, rec. cas. 3071/2019, que "Además, no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles", lo que *mutandis mutandi* -no trataba dicha sentencia sobre donativos y liberalidades -, no existe inconveniente en acoger, como criterio más amplio, objeto de las matizaciones que en cada caso sean necesarias, que también puede ser gasto deducible el que está correlacionado con la propia actividad económica empresarial, en tanto que, en general, resulta incontrovertible su vinculación con los ingresos. Cabe añadir que los ciclos económicos de las empresas no tienen por qué coincidir con el período impositivo del gravamen que nos ocupa, de suerte que no son extrañas operaciones empresariales cuyo resultado económico exceden del período de imputación en el impuesto sobre sociedades, sin que por ello se le pueda negar su condición, en su caso, de gasto deducible en el período de imputación que corresponda cuando existe la correlación con la actividad económica empresarial. En definitiva, si bien no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos, unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial que como tal se proyecta, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, lo que justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro. Lo que conlleva, con

las concreciones que luego se harán respecto del significado de donativos y liberalidades, que estos quedan excluidos de los gastos no deducibles cuando el donativo o la liberalidad se realicen para la obtención de un mejor resultado empresarial en los términos perfilados anteriormente y en el sentido que más tarde se dirá.

Esta idea estaba ya presente en la jurisprudencia pronunciada sobre la materia. En la sentencia de 1 de febrero de 2017, rec. cas., por ejemplo, se vino a confirmar la sentencia de instancia, considerando que se trataba de una cuestión fáctica y de valoración de la prueba, dando por correcto el criterio sentado en la expresada sentencia, en la que frente al parecer de la Administración, en cuanto que los gastos no estaban correlacionados con los ingresos y sólo beneficiaba a los socios la operación llevada a cabo, procediendo la empresa al pago de dichos gastos como donación o liberalidad, no siendo en consecuencia deducible el gasto a efectos fiscales, se entendió que "los contratos suscritos se llevaron a cabo en beneficio de la actividad económica general de la empresa y, por lo tanto, existe vinculación entre los ingresos y los gastos... se buscó también el incremento de la capacidad productiva de FADESA INMOBILIARIA y de todo el grupo, de hecho la empresa cerró el ejercicio con un incremento en el volumen de ingresos -a lo que probablemente pudo contribuir la OPA- y como se razona por la sociedad demandante, sin duda, el incremento de valor obtenido con la venta repercute en el interés social de la compañía que, por ejemplo, mejora sus *ratios* financieros y facilitaba así el acceso a fuentes de financiación. No estamos, por lo tanto, en contra de lo que se razona por la Inspección, ante una operación que beneficiase en exclusiva a los socios vendedores, sino que, lejos de ello, también beneficio a la sociedad".

Las consideraciones que hace el Abogado del Estado descansan sobre la base de interpretar el art. 14.1.e) a la luz del principio de correlación de ingresos y gastos, "ha de interpretarse a la luz del citado principio de correlación de ingresos y gastos", pero no desde la dimensión general a la que antes nos hemos referido, sino dotando a dicho elemento con una sustantividad propia e independiente de su configuración general como gasto contable-gasto deducible, extendiendo la correlación de ingresos y gastos al concreto supuesto contemplado en la norma respecto de los donativos y liberalidades, "a juicio de esta parte, cuando el precepto dice que no se consideran donativos y liberalidades los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos (aunque jurídicamente puedan serlo), se ha de entender, a la inversa, que los gastos no correlacionados con los ingresos, a los solos efectos de su deducibilidad, que son los que regula este artículo, deben ser considerados como liberalidades aunque jurídicamente no lo sean y, por tanto, no deducibles". Lo que le hace concluir que el gasto que nos ocupa, que el propio Abogado del Estado, califica de gastos financieros, no son deducibles, "Por ello, en casos, como el que nos ocupa, de gastos financieros que, claramente constituyen la contraprestación que recibe el Banco por adelantar el capital necesario para realizar una operación, la consideración como liberalidad no deducible a efectos del art. 14.1.e) TRLIS, no supone que se esté calificando jurídicamente el contrato de préstamo con el banco, como contrato gratuito o como donación, lo que obviamente no es. Lo que supone es que, analizando la operación que, a partir de ese contrato, se trata de financiar, se deduce que ésta no tiene relación con los ingresos de la sociedad sino que se realiza en beneficio de los socios; de aquí su calificación como liberalidad y, por ende, como gasto no deducible. La calificación como liberalidad se hace pues atendiendo a la relación entre la Sociedad y el gasto, para dilucidar si repercute o no en beneficio de ésta. No se hace extensiva pues a la relación entre Sociedad y tercero que recibe el pago".

Como ya se ha dicho, y en este sentido se manifiestan ambas partes, son numerosas las sentencias que se han dictado sobre este tema; sentencias que señalan las dificultades y complejidad, primero, en la delimitación del concepto de gastos deducibles, como antes ya se dijo, para, segundo, descender a la consideración de gastos no deducibles de donativos y liberalidades. Hablar de correlación de ingresos y gastos, y donativos y liberalidades, más parece por su antagonismo estar hablando de

realidades distintas. Esta perplejidad se puso de manifiesto, por ejemplo, en la Sentencia de 20 de junio de 2016, rec. cas. 2555/2015, en la que se dijo que (se añade las negritas):

"Con estos antecedentes es complicado calificar este gasto de liberalidad; con todo, la propia LIS después de excluir como gasto deducible a las liberalidades, establece las excepciones de los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios y los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Para el legislador dentro del término de liberalidades se comprende todos estos gastos que evidentemente están presididos por un ánimo oneroso, procurar mediante los mismos la obtención de unos mejores resultados empresariales, mayor beneficio. Sin entrar en la perplejidad que supone una regulación que, al menos, resulta contradictoria, crea incertidumbres y dudas difícil de solventar, aportando un grado de inseguridad que se traduce en una permanente conflictividad, al punto que la propia parte recurrente en el presente llama la atención sobre la imposibilidad de advertir en su comportamiento un *ánimus donandi*, cuando el pago responde al cumplimiento de una obligación bilateral, lo procedente para salir airoso de este trance es centrar el objetivo en lo que establecido como excepcional, pero que por su propia formulación acaba convirtiéndose en la regla definidora, esto es son gastos deducible, en definitiva, "los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos". Por consiguiente, todo gasto correlacionado con los ingresos es un gasto contable, si todo gasto contable es gasto deducible en Sociedades, sin más excepciones que las previstas legalmente, lo procedente es examinar si estamos ante una liberalidad que se exceptúa, a su vez, en cuanto que como gasto pudiera estar correlacionada con los ingresos".

Si atendemos a la sistemática y al tenor literal del precepto, no son gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades, los donativos y liberalidades, esto es, deben excluirse como gastos deducibles los gastos que teniendo un reflejo contable se realizan con *ánimus donandi*, aquellos realizados a título gratuito. Sin embargo, si donativos y liberalidades, cuyo significado jurídico en el Derecho común no tiene más alcance que el referido, art. 12.2 de la LGT, la lectura del texto completo del art. 14.1.e) indica que dentro de donativos y liberalidades se comprende gastos, "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", que de suyo poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad, una causa que podríamos identificar como propia de la actividad empresarial, que excede de la simple liberalidad para descubrir una finalidad empresarial, pues si bien son gastos que como cualquier donativo o liberalidad no persiguen una correlativa contraprestación, sí en cambio su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial.

Conforme a su regulación, hemos de convenir que la naturaleza propia de estos gastos, responde en el impuesto sobre sociedades, por así haberse dispuesto legalmente, a la categoría concreta de donativos o liberalidades, y dentro de estos cabe distinguir los expresamente exceptuados como no deducibles.

De dotarle del contenido y alcance que pretende el Abogado del Estado, el resultado es que desaparece esta categoría para integrarse en la general de gastos deducibles correlacionado necesariamente con los ingresos, con la actividad financiera empresarial. Se entra en un bucle en el que donativos y liberalidades como gastos no deducibles y sus excepciones legalmente dispuestas, pierden toda significación propia, en tanto que al no estar relacionados con los ingresos nunca serán gastos deducibles sin necesidad de tener que ser considerados donativos y liberalidades; lo que convertiría al precepto en una regla redundante e inútil que además resulta contradictoria con la

categoría que contempla al incluir estos gastos excluidos de la no deducibilidad entre los donativos o liberalidades.

El precepto, pues, no puede más que referirse, no a los gastos deducibles en general, sino a los que comprendidos dentro de gastos propios de donativos o liberalidades el legislador ha querido considerar como gastos deducibles excluidos con sus excepciones. Poseen una significación y alcance propio.

Son deducibles, por tanto, aquellos gastos que siendo donativos o liberalidades -entrando en esta categoría descrita y desarrollada en el art. 14.1.e)- se realizan "por relaciones públicas con clientes o proveedores... los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa... los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios", esto es, estos gastos son los que coloquialmente se conocen como atenciones a clientes o al propio personal y lo promocionales; a los que hay que añadir, con mayor grado de indeterminación, todos aquellos donativos o liberalidades realizados por la empresa "*que se hallen correlacionados con los ingresos*", con el alcance y significación que antes se ha apuntado, esto es, los donativos y liberalidades realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial; son estos gastos por esencia, gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aún cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediatez, sino que, lo más común por su propia naturaleza y características, es que persigan un resultado indirecto y de futuro -atención a clientes y proveedores buscan fundamentalmente fidelizar a unos y otros de futuro, atenciones a empleados incentivarlos en el trabajo a desarrollar, o promocionar productos o la propia empresa persigue lograr ventajas en ventas y posicionamiento empresarial, por ejemplo-, sirviendo el último supuesto contemplado, "*que se hallen correlacionados con los ingresos*", como cláusula de cierre, que se extiende a todos aquellos donativos y liberalidades que no comprendidos expresamente en los referidos legalmente, conceptualmente quepan en la subcategoría que conforman estos donativos y liberalidades que respondiendo a la misma estructura y finalidad deban excluirse de los gastos no deducibles, y por tanto, debiéndose considerar gastos deducibles.

De la lectura del precepto, también puede concluirse que se esboza un ámbito subjetivo de aplicación, gastos en beneficios de clientes, de proveedores o de trabajadores, lo que parece excluir aquellos gastos dispuestos a favor de accionistas o partícipes; lo que responde a la lógica del diseño normativo, puesto que cuando el objetivo no se integra en la propia actividad empresarial de optimizar los resultados empresariales, sino en beneficio particular de los componentes de la sociedad, decae cualquier consideración de gasto deducible excluido de los donativos o liberalidades.

TERCERO.- Fijación de doctrina.

A las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en el auto de admisión cabe responder, por ende, 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.

Respecto a la segunda de las cuestiones debe despejarse enjuiciando y resolviendo el concreto caso que nos ocupa.

CUARTO.- Proyección de la doctrina fijada en el caso enjuiciado.

Dicho lo anterior e interpretado el art. 14.1.e), como apunta la parte recurrente estamos ante un falso debate. La sentencia de instancia para negar la deducibilidad del gasto concluye que "De la doctrina anterior deriva que el negocio jurídico de adquisición a los socios de participaciones propias, así como la paralela reducción de capital, son actos ajenos a toda manifestación de riqueza gravable en sede de la sociedad, dada su naturaleza y, por ende, ajenos también a la actividad empresarial propiamente dicha, lo que significa que el gasto financiero debido a la entidad bancaria prestamista para financiar la operación no tiene naturaleza de deducible, conforme al artículo 14.1.e) de la LIS ", esto es, se viene a decir que dado que la operación tenía como objetivo, y así fue, beneficiar a determinados partícipes, se debe de entender que se trata de gastos por donativos o liberalidades no susceptibles de deducción; a continuación la sentencia da cuenta del informe pericial en el que se viene a reconocer que la operación benefició notablemente a la empresa, al punto que dicha operación produjo importantes beneficios en la cuenta de resultados.

Como decimos, este debate resulta artificial y forzado, la cuestión no se centra en si la operación benefició a determinados partícipes o a la sociedad, la primera infracción que opone la parte recurrente, "infracción del artículo 14.1.e) TRLIS en relación con la imposibilidad de subsumir en la categoría de donativos y liberalidades aquellos gastos onerosos en los que no concurre animus donandi", resulta evidente. Hemos de convenir que estamos ante una operación y unos gastos que no se han calificado de fraudulentos o artificiosos con la finalidad exclusiva o principal de obtener una ventaja fiscal, por tanto, estamos ante gastos contables realizados en el ejercicio propio de la actividad empresarial; partiendo de dicho presupuesto, trasladando el esquema anteriormente delimitado, el gasto contable es gasto deducible, excepto que sea preciso el ajuste fiscal conforme, en este caso, a los gastos exceptuados como gastos fiscalmente deducibles comprendidos en el art. 14; en el caso que nos ocupa, no se ha subsumido el supuesto de hecho en otro apartado más que en el 1.e), esto es, se ha calificado por la Administración y ha sido ratificado por la Sala de instancia como donativos o liberalidades, calificación que a la vista de las características y finalidad de los mismos, son evidentemente gastos financieros con causa onerosa, como así reconoció la Administración, la propia Sala de instancia y ahora en el presente recurso de casación el mismo Abogado del Estado, lo que impide subsumirlo primero en la categoría de donativos o liberalidades, y posteriormente, de estar ante estos analizar si deben exceptuarse por encajar en la subcategoría que precisa el propio art. 14.1.e). Resulta suficientemente expresivo las consideraciones realizadas por la propia Audiencia Nacional, "... la no admisión de la deducibilidad de los gastos financieros devengados por un préstamo que financió la adquisición de acciones propias para su ulterior amortización en ejecución de un acuerdo de reducción de capital".

Lo que no cabe, ahora en este recurso de casación, es comprobar si dichos gastos, insistimos con clara causa onerosa, lo que resulta absolutamente pacífico, podrían haber sido exceptuados como gastos deducibles por serle de aplicación alguno de los otros apartados del art. 14 que corrige el resultado contable, al considerar que no son deducibles en el impuesto sobre sociedades".

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 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".

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.

1. En la sociedad unipersonal el socio único ejercerá las competencias de la junta general.

2. Las decisiones del socio único se consignarán en acta, bajo su firma o la de su representante, pudiendo ser ejecutadas y formalizadas por el propio socio o por los administradores de la sociedad.

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:

" Artículo 159. Junta general.

1. Los socios, reunidos en junta general, decidirán por la mayoría legal o estatutariamente establecida, en los asuntos propios de la competencia de la junta.

2. Todos los socios, incluso los disidentes y los que no hayan participado en la reunión, quedan sometidos a los acuerdos de la junta general".

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 TRLS, 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 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 n.º 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 n.º 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 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.

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. Martín y Mauricio) 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 del 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. Martin y Mauricio con DIA 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.

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 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 n.º 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".

DÉCIMO.- Jurisprudencia que se establece.

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

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

2) En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse

de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC).

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

4. La aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta al caso que se examina comporta la confirmación de la conclusión alcanzada por la Sala de instancia también en este punto.

Funda el Abogado del Estado la no deducibilidad del gasto controvertido, consistente en la retribución satisfecha a los Directores Generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los Consejos de Administración, en la aplicación de la teoría del vínculo, que conduce a que haya de reputarse dicha retribución como una liberalidad. La pretensión del Abogado del Estado no puede ser acogida por esta Sala, bastando realizar las siguientes reflexiones.

4.1. En primer término, estamos en presencia de una retribución por la prestación de unos servicios que son reales, efectivos y no discutidos en el proceso, en virtud de un contrato laboral de alta dirección que en modo alguno se solapa con la prestación de servicios que corresponde a la función de vocal del Consejo de Administración de la sociedad. Estos servicios cuya prestación, como se ha dicho, es real, efectiva y no discutida, cualquiera que sea su naturaleza, no puede ser una liberalidad, una donación. En efecto, como ya ha expuesto esta Sala, sea o no aplicable la llamada doctrina del vínculo -esto es, que la condición de administrador absorba cualquier otra relación de signo laboral, al margen de todas las circunstancias concurrentes-, lo que resulta indiscutible es que la retribución satisfecha al Director General de la sociedad, con contrato laboral de alta dirección, cuyas notas de dependencia y ajeneidad no ofrecen dudas, que, al mismo tiempo, forma parte como vocal del Consejo de Administración, y que, además, no es socio de la sociedad, no puede calificarse de liberalidad, en ninguno de los posibles sentidos del término, razón por la que resultaba incorrecta la ubicación en esta categoría el motivo excluyente de la deducibilidad del gasto, en aplicación del art. 14.1.e) del TRLIS, única norma fiscal aplicable al caso, como ya apreció la Sala de instancia en la sentencia recurrida en casación.

Como ya advirtió esta Sala en la sentencia cit, 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.

Asimismo, resultaría absurdo que 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 desempeño de un modo también gratuito o, cuando menos, sin posibilidad para el pagador de deducir el gasto correspondiente, lo cual, si llevamos al extremo la teoría del vínculo esgrimida por el Abogado del Estado, nos conduciría a conclusiones claramente absurdas.

En el caso que se examina, al no existir ninguna duda de que el Director General de la sociedad, que al mismo tiempo forma parte como vocal de su Consejo de Administración, realiza esa dualidad de funciones, tal y como tiene por acreditado la sentencia impugnada en casación, y siendo esa prestación de servicios real, efectiva y no discutida, la conclusión que se alcanza es que la retribución percibida, cualquiera que sea su naturaleza, no puede ser calificada como una liberalidad. En efecto, 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. Y así lo ha diferenciado perfectamente la Sala de instancia, al señalar en el FD Tercero que: "[...] en este caso se ha probado que el Sr. Juan Carlos realizaba esa dualidad de funciones, las correspondientes a su condición de miembro del Consejo de Administración (preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del propio Consejo de Administración), y aquellas otras en su condición de Director General, que no eran susceptibles de ser realizadas individualmente como miembro del referido Consejo, aunque tales funciones fueran ejecutivas, realizándose bajo la dependencia e instrucciones del órgano de Administración, o quien tenía delegadas estas funciones", por lo que concluye que "[s]e estima, y se anula esta regularización, considerándose las retribuciones en cuestión un gasto deducible y no una liberalidad".

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.

4.2. En segundo término, en relación con la teoría del vínculo, [conforme a la cual cuando en una persona concurre la doble consideración de trabajador por cuenta ajena y administrador -en el caso debatido al tener suscrito el Sr. Juan Carlos un contrato de alta dirección y de manera simultánea ostenta un cargo de administrador en la empresa-, entra en juego la llamada teoría del vínculo], basta con remitirnos a lo expuesto por esta Sala en reciente STS núm. 875/2023, de 27 de junio, rec. cas. 6442/2021, cit. en la que se señala que: "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" y añade que "[a]hora 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".

En el caso que se enjuicia, al igual que en el analizado en la cit. sentencia, aún admitiendo la teoría del vínculo, la retribución que nos ocupa, que corresponde a la prestación de unos servicios reales, efectivos y no discutidos, no puede ser nunca una liberalidad no deducible.

En efecto, 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.

Asimismo, conviene recordar el pronunciamiento que hizo esta Sala en STS núm. 1.754/2022, de 23 de diciembre de 2022, recurso contencioso-administrativo núm. 307/2021, en relación con la sentencia de la Sala de lo Civil de 26 de febrero de 2018, que es invocada por el Abogado del Estado:

"La interpretación establecida por la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (rec. cas. 3574/2017) respecto a la los apartados 2 y 3 del art. 217 del TRLSC, sobre la que la demanda de la Administración del Estado apoya su argumentación, se produce en el marco del litigio concreto, esto es, la denegación de inscripción registral de una cláusula de los estatutos sociales que preveía que "el cargo de administrador no será retribuido, sin perjuicio de que, de existir consejo, acuerde éste la remuneración que tenga por conveniente a los consejeros ejecutivos por el ejercicio de las funciones ejecutivas que se les encomienden, sin acuerdo de la junta ni necesidad de previsión

estatutaria alguna de mayor precisión del concepto o conceptos remuneratorios", cláusula que la STS, Sala Primera, de 26 de febrero de 2018, declara no ser conforme al régimen legal de retribución de los administradores y, en concreto, de los consejeros ejecutivos, tal como ha quedado diseñado en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital tras la reforma llevada a cabo por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, puesto que la posibilidad de fijar una retribución para los consejeros delegados es contradictoria con el carácter gratuito del cargo de administrador, salvo que los propios estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo".

A lo expuesto se añade que, 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, pues conforme a esa jurisprudencia, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador. Así, pueden citarse 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".

Es más, como ya hemos declarado en las sentencias cit, las doctrinas sentadas en las sentencias Balkaya y Danosa han sido refrendadas 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.*

En suma, 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 concede a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.

En este sentido, declaró esta Sala en la sentencia núm. 875/2023, de 27 de junio, rec. cas. 6442/2021, que:

"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".

En consecuencia, la postura defendida por el Abogado del Estado infringiría el Derecho de la UE ya que haría 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, pues, en el caso 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.

4.3. En último término, en relación con la deducibilidad de los pagos efectuados en el Impuesto sobre Sociedades, en el año 2014 se introdujo un matiz a la tradicional exclusión de deducibilidad de donativos y liberalidades, indicando que no se entenderán comprendidas en estos conceptos " *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* ".

Pues bien, frente a lo aducido por el Abogado 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 nuestra reiterada doctrina sobre la deducibilidad como gasto en el impuesto sobre sociedades de los intereses de demora 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 n.º 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".

SEXTO. Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso, en los siguientes términos.

Procede, por tanto, contestar a la primera cuestión de interés casacional formulada por el auto de admisión en el recurso de casación interpuesto por Euromadi Ibérica, SA, relativa a los errores contables, en el sentido de que en los supuestos de errores contables en los que se registre un gasto que debería haber reducido la base imponible del impuesto sobre sociedades, obedeciendo el citado error contable a la omisión de un gasto en el ejercicio anterior, resulta necesario que, una vez advertido, sea subsanado mediante una contabilización que se ajuste a lo previsto en la Norma de Registro y Valoración 22.ª del Plan General de Contabilidad, lo que supone que el gasto se impute " *directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas* ", sin que resulte obligado registrar un activo por impuesto diferido del gasto contabilizado.

En relación a la tercera cuestión formulada por el auto de admisión en el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, en los términos en que ha sido reformulada, procede afirmar que resultan deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los Directores Generales de las sociedades, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los Consejos de Administración de las mismas, siempre y cuando correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos.

SÉPTIMO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en los recursos de casación.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, y por la representación procesal de Euromadi Ibérica, SA, han de quedar desestimados, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

OCTAVO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

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. No haber lugar a los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, y el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de la mercantil EUROMADI IBÉRICA, SA, contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 686/2018.

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.