Roj: **STS 2127/2025** - **ECLI:ES:TS:2025:2127**

Id Cendoj: **28079130022025100093**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **09/05/2025**
Nº de Recurso: **6392/2022**
Nº de Resolución: **546/2025**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Andalucía, Sección 4ª, 08-03-2022 (rec. 367/2020),**
ATS 1577/2024,
STS 2127/2025

FONDO DOCUMENTAL

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

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

***Sentencia** núm. 546/2025*

Fecha de **sentencia**: 09/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6392/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/04/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: **T**.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6392/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 546/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 9 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 6392/2022, interpuesto contra la STSJ de Andalucía (Sevilla) de fecha 8 de marzo de 2022. Ha sido parte recurrente la entidad DIRECCION000 ., actuando bajo la representación de la procuradora Dª Ana María Zubía Mendoza y la dirección letrada de Dª. Nuria Nicolau Reig. Ha sido parte recurrida la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la STSJ de Andalucía (Sevilla) de fecha 8 de marzo de 2022, que desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad DIRECCION000 contra la resolución de 2 de junio de 2020 del **Tribunal** Económico-Administrativo Regional de Andalucía, dictada en las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 (acumuladas), interpuestas en relación con liquidaciones y giradas en concepto del Impuesto sobre Sociedades y sanción tributaria. Con condena en costas a los recurrentes, fijadas en la cantidad de 1.000 € por todos los conceptos.

SEGUNDO.-El 3 de **mayo** de 2022, se presentó escrito de preparación del recurso de casación.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.-El art 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) que niega la deducibilidad de los donativos y liberalidades, en relación con la doctrina jurisprudencial contenida en la **sentencia** del **Tribunal Supremo** de 30 de marzo de 2021 (rec. nº 3454/2019).

Así como los arts. **9**.3 y 103.1 de la Constitución, en relación con los arts. 136.2, 139,1,c) y 145.3 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2.-Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y, subraya, que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

3.-Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c) del art 88.2 de la ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el art 88.3.a) de la LJCA.

4.-Considera conveniente que el **Tribunal Supremo** (**TS**) se pronuncie sobre:

- Si las retribuciones acreditadas que perciba un trabajador de una mercantil (de la que, además, es socio), por los trabajos efectivamente realizados para la misma, constituyen una liberalidad no deducible, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado estrictamente como un donativo o una liberalidad gratuita.

- Si a la luz de los principios de eficacia administrativa, buena administración y seguridad jurídica, la Administración tributaria está obligada a concluir un procedimiento de comprobación limitada e iniciar otro inspector, sobre idéntico objeto, cuando durante la tramitación de aquel constate una previsible insuficiencia de medios y facultades.

TERCERO.-Por Auto del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 28 de junio de 2022, se tuvo por preparado el recurso de casación, emplazando a las partes ante el **Tribunal Supremo**.

CUARTO.-Se han personado la Procuradora Dª Ana María Zubía Mendoza, en nombre y representación de DIRECCION000 , y la Abogacía del Estado. Ambas partes lo han hecho mediante escritos presentados el 21 de septiembre de 2022.

QUINTO.-Por Auto de fecha 12 de febrero de 2024, se acordó admitir el recurso de casación, fijando como cuestiones de interés casacional:

"1.1. Determinar si las retribuciones que perciban los socios de una entidad mercantil que posean una participación societaria superior al 25%, por lo que cotizan como trabajadores autónomos y carecen de contrato de trabajo, - 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.

1.2. Precisar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado como donativo o liberalidad -pese a su carácter oneroso- no deducible; o si, por el contrario, dicha correlación excluye esa consideración excluyente de la deducción".

E identificando *"como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".*

SEXTO.-El 27 de marzo de 2024, se presentó escrito de interposición.

En dicho escrito se sostiene, con cita de jurisprudencia de esta Sala, que se ha infringido el art. 14.1.e) TRLIS. Se razona que los gastos se encontraban contabilizados, registrados, acreditados y justificados, estando vinculados a la actividad de la empresa y pese a ello han sido calificados de *"liberalidades"*.Indica que, pese a la acreditación de la realidad de los trabajos realizados por la sociedad, no se había considerado el gasto deducible, dado que los estatutos de la sociedad declaran no retribuido el cargo de administrador. Entiende que lo verdaderamente trascedente para la solución del caso es la efectiva prestación de servicios para la sociedad.

Por otra parte, insiste en que se ha producido una infracción de los arts. **9**.3 y 103.1 CE, en relación con los arts. 136.2, 139.1.c) y 145.3 LGT. Entiende que el procedimiento de comprobación, que pudo ser inicialmente correcto, dejó de ser apto desde el momento en que el obligado tributario puso de manifiesto que realizaba una serie de actividades que justificaban los pagos realizados, debiendo haberse iniciado, en consecuencia, un procedimiento inspector. Sostiene que, como no estamos ante un motivo *"expresamente rechazado"*por el Auto de admisión, no hay inconveniente en que la Sala la analice, si bien no razona en que medida el pronunciamiento que solicita guarda conexión lógico-jurídica con el motivo admitido.

SÉPTIMO.-El 17 de **mayo** de 2024, la Abogacía del Estado presentó escrito de oposición en el que básicamente se sostiene:

-No cabe analizar la pretensión relativa a la inadecuación del procedimiento de comprobación, pues si bien el motivo no ha sido *"expresamente rechazada"*,no hay *"relación de conexidad lógico-jurídica con las [infracciones] identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional"*.

-Si bien es consciente de la línea seguida por esta Sala en sus últimas **sentencias**, es una buena ocasión para matizar o precisar la doctrina de este **Tribunal**, pues concurren en el caso de autos ciertas singularidades que le hacen merecedor de un singular examen. Así, según se dice en la **sentencia** recurrida, los servicios *"retribuidos"*son los propios de la condición de administrador; según los estatutos de la sociedad el cargo de administrador es gratuito o no retribuido; y, en el caso de autos, hay un tercer socio que no tiene la condición de administrador. Por último, afirma que el presente no se trata tanto de un problema de *"liberalidad"*como de retribución de los fondos propios.

OCTAVO.-Por providencia de 21 de **mayo** de 2024, se declaró concluso el recurso, quedando pendiente de señalamiento para votación y fallo.

NOVENO.-Por providencia de 7 de marzo de 2025, se procedió a señalar el día 29 de abril de 2025, para votación y fallo designándose Ponente al Excmo. Sr. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA. En dicha fecha se comenzó la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se interpone recurso contra la STSJ de Andalucía (Sevilla) de fecha 8 de marzo de 2022, que desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad DIRECCION000 contra la resolución de 2 de junio de 2020, del **Tribunal** Económico-Administrativo Regional de Andalucía, dictada en las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 (acumuladas), interpuestas en relación con liquidaciones

y giradas en concepto del Impuesto sobre Sociedades y sanción tributaria. Con condena en costas a los recurrentes, fijadas en la cantidad de 1.000 € por todos los conceptos.

Básicamente, el objeto del recurso consiste en determinar si resultan deducibles como gastos las cantidades pagadas a los administradores y socios de la sociedad, por trabajos efectivos cuya realidad no se discute, en aquellos supuestos en los que los estatutos establezcan que la condición de administrador es no remunerada. Y, en tal caso, si el pago efectuado puede ser calificado como donativo o liberalidad y, en consecuencia, no considerarse un gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Ciertamente, la recurrente, en su escrito de formalización, articula un segundo motivo, pues entiende que el procedimiento de comprobación, que pudo ser inicialmente correcto, no es el adecuado desde el momento en que se intentaron justificar los pagos realizados, siendo por ello lo adecuado, en su opinión, que la Administración, existiendo debate sobre los hechos, hubiese iniciado un procedimiento de inspección.

Este motivo no será objeto de análisis por esta **sentencia**, pues siendo cierto que el auto de admisión no lo rechazó expresamente, no lo es menos que el mismo es autónomo y no guarda *"relación de conexidad lógico-jurídica con las [cuestiones] identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional"*.En efecto, se tratan de motivos autónomos, sin que el examen de uno de ellos implique el necesario examen del otro -STS de 18 de julio de 2022 (rec. 7457/2019), entre otras-.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para resolver.

1.- En el ejercicio 2013, la sociedad DIRECCION000 era una sociedad familiar, siendo sus socios D. Vidal , Dª Justa y Dª. Lorena , el primero de ellos titular del 33,34% de las participaciones y los otros, cada uno, del 33,33%. Los dos primeros eran, además, administradores.

La condición de administrador según el art. **9**.3 de los estatutos es no remunerada.

Pese a ello, por la prestación de servicios cuya realidad no se discute, D. Vidal percibió 60.196,23 € (calificados como rendimientos de trabajo personal) y 6.927,75 € en concepto de dietas. Y Dª Justa 63.601,56 € (calificados como rendimientos de trabajo personal) y 7.159,50 € en concepto de dietas.

2.-La Administración dictó resolución con liquidación provisional en la que entendió, básicamente, que el trabajo que percibían D. Vidal y Dª. Justa lo era en su condición de administradores; que el cargo de administrador era no retribuido y, en consecuencia, estos gastos *"no serán fiscalmente deducibles de acuerdo con el art. 14.1.e) del TRLIS, al tener la consideración de liberalidad"*.

3.-El TEAR de Andalucía se centró, básicamente, en afirmar que las actividades desempeñadas por D. Vidal y Dª. Justa , eran *"las propias del cargo de administrador...a pesar de la dificultad de deslindar las funciones de gerencia y dirección, de las estrictamente de carácter mercantil..."*.Por lo tanto, el TEAR asumió el criterio del acuerdo de liquidación.

4.-La STSJ de Andalucía (Sevilla) de 8 de marzo de 2022 (rec.367/2020), afirma que *"no es deducible el gasto de las utilidades disfrutadas por los administradores cuando no se encuentren contempladas en los estatutos sociales, y ello por tratarse de una mera liberalidad, no susceptible de deducción con arreglo a lo dispuesto también en el texto refundido de la LEY [art14.1.e]"*.

Acto seguido realiza un examen de las funciones acreditadas y llega a la conclusión de que las funciones realizadas por D. Vidal y Dª Justa *"en su generalidad....eran propias de la alta dirección"*.A continuación, aplica la teoría del vínculo y concluye que *"las cantidades recibidas"*lo son en concepto de administrador, estableciendo los estatutos de la sociedad que el cargo de administrador es *"no retribuido"*,por lo que no es posible la deducción del gasto.

Conviene insistir en que tanto la **sentencia** como la Administración coinciden en que los servicios existieron y han generado beneficios en la sociedad.

En resumen, el TSJ rechazó que los servicios prestados por D. Vidal y Dª. Justa fuesen subsumibles en el concepto de relación laboral común. Entendió, por el contrario, que eran propios de la relación laboral especial de alta dirección (RD 1382/1985) y, una vez que se llegó a tal conclusión, dada la condición de administradores de las dos personas indicadas, aplicó la teoría del vínculo y consideró que la relación laboral era absorbida por la relación de administradores, siendo la consecuencia de tal calificación que al prever los estatutos que el cargo de administrador fuese *"no retribuido"*,la cantidad abonada por la sociedad a aquellos por el desempeño de la actividad desplegada constituía una donación o liberalidad encuadrable en el art. 14.1.e) TRLIS (RDL 4/20024).

La Sala debe partir de tales hechos a la hora de responder a la cuestión planteada por el auto de admisión.

TERCERO.- La doctrina del Tribunal Supremo.

1.-Como puede verse, el núcleo de la regularización efectuada tanto por la Administración como por el TSJ se centra en la aplicación al caso de autos de la teoría del vínculo, para, una vez aplicada la misma, afirmar que estamos ante un donación o liberalidad. Como veremos, la actual doctrina de esta Sala entiende que, cuando se trata de determinar si el abono de las retribuciones a los administradores constituye o no un gasto deducible por la sociedad, la teoría del vínculo es irrelevante. Así lo hemos sostenido en nuestra STS de 13 de junio de 2024 (rec. 78/2023), donde hemos razonado que *"en relación con la teoría del vínculo, y aun admitiendo dicha teoría, o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, las retribuciones que nos ocupan no pueden ser nunca una liberalidad no deducible cuando, como aquí ocurre, sean reales, efectivas, probadas contabilizadas y onerosas"*.

Debemos por ello centrarnos más en determinar si la retribución a un socio/administrador por prestar servicios para la sociedad, servicios cuya realidad no son discutidos, constituye un gasto deducible cuando los estatutos de la sociedad establecen que el cargo de administrador es gratuito o no retribuido. Repárese, por lo demás, en que la Administración, a la hora de proceder a la regularización, se ha centrado exclusivamente en la retribución percibida por los administradores, no en la condición de socios que también concurría en aquellos.

Por último, conviene resaltar que estamos enjuiciando el ejercicio 2013 y que, por lo tanto, resulta de aplicación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

2.-La doctrina actual de la Sala puede resumirse en los siguientes puntos:

a.-La norma fiscal no contiene una definición de qué debe entenderse por *"gasto"*,por lo que debe acudirse a lo establecido en el Código de Comercio -art. 10.3-. Pues bien, el art 36.2 del C de c, establece que *"los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son: ...b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios"*.

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

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

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

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

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

c.-En el caso de autos, este ha sido el *modus operandi*de la Administración que, una vez admitida la existencia de gasto contable, ha rechazado que el mismo pueda ser considerado gasto fiscalmente deducible en aplicación de lo establecido en el art. 14.e) del TRLIS. Esta norma dispone que no se consideraran gastos fiscalmente deducibles: *"Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos"*.

Ahora bien, la forma de proceder de la Administración y la STSJ de Andalucía se basan en una interpretación ya superada del concepto de donativo y liberalidad, conforma a la cual, cuando un gasto no es legal -en nuestro caso por contravenir los estatutos de la sociedad- estamos ante una liberalidad.

Esta forma de razonar está expresamente desautorizada por la STS de 30 de marzo de 2021 (rec. 3454/2019), que claramente indica que no puede hablarse de donación o liberalidad cuando el gasto esté correlacionado con la actividad empresarial y esté dirigido a mejorar el resultado de la empresa, ya sea directa o indirectamente o de presente o de futuro.

La aplicación de este criterio general al caso singular de las retribuciones de los administradores hace que resulte imposible hablar de liberalidad cuando se acredite la efectiva prestación de los servicios, pues los mismos retribuyen una actividad que está directamente dirigida a mejorar el resultado de la empresa. Por eso, entre otras, en nuestras STS de 6 de julio de 2022 (rec. 6728/2020) y 11 de julio de 2022 (rec. 7626/2020), hemos dicho que *"a la vista de esta doctrina, en presencia de una retribución por un trabajo o una prestación efectivamente realizada, difícilmente podrá desvirtuarse dicha realidad -y la traducción jurídica de su deducibilidad, como regla general- acudiendo a una categoría como la de la liberalidad"*.

Doctrina cuya aplicación, sin necesidad de mayor razonamiento, debería llevar a la estimación del presente recurso, pues la causa argumentada por la Administración y por la **sentencia** para justificar el ajuste no es acertada, ya que, como hemos dicho en nuestra STS de 27 de junio de 2023 (rec. 6442/2021), *"aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil.....su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad"*.

d.-Si es cierto, sin embargo, que la actuación de la sociedad ha infringido lo establecido en los estatutos, pues el cargo de administrador no es remunerado. En tal caso, cabría preguntarse si, en tales supuestos, en la medida en que existe una infracción de los estatutos y pese a la realidad de la prestación realizada en beneficio de la empresa, el gasto no sería deducible por contravenir el ordenamiento jurídico.

La posición de la Sala en este punto es que no toda infracción de la normativa mercantil implica la no deducibilidad fiscal del gasto.

Un claro exponente de la posición que mantenemos la encontramos expresada en nuestra STS de 13 de marzo de 2024 (rec. 9078/2022), donde se razona que *"la no previsión estatutaria no puede comportar, sin más, la negación de una realidad jurídica y material; las previsiones en las normas mercantiles no comportan una presunción iuris et de iure que trasciende al ámbito fiscal, en todo caso, del juego de las previsiones mercantiles debe partirse que si no hay previsión estatutaria, en principio y salvo prueba en contraria, se presume que las cantidades entregadas a los administradores son gratuitas, no hay contraprestación sinalagmática de la que descubrir el carácter oneroso de las mismas, pero cuando se acredita, como es el caso, no cuestionado por demás por las partes, que sí existe onerosidad,.....desaparece el carácter de gratuidad de las mismas, y de cumplirse el resto de requisitos antes referidos, conforme a las normas fiscales, han de considerarse gastos susceptibles de deducción"*.

En la misma línea, la STS de 30 de abril de 2024 (rec. 7481/2022) declara que *"los gastos relativos a la retribución que perciban los socios que, al mismo tiempo son administradores o apoderados, como consecuencia de la efectiva prestación de servicios, distintos a los derivados de tal condición, en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aunque no conste el acuerdo de la Junta General que contempla el artículo 220 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital , siempre que exista inscripción contable del gasto, se imputen con arreglo a devengo y revistan justificación documental"*.Doctrina que reitera la STS de 13 de junio de 2024 (rec. 78/2023).

Y es que, como se afirma en esta última **sentencia**, no cabe *"olvidar que el principio de reserva estatutaria del sistema de retribución y, por tanto, la finalidad que inspira su exigencia, conforme con la **sentencia** del **Tribunal Supremo** (Sala Primera) núm. 893/2011 de 19 de diciembre, rec. 1976/2008 , 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"*.

La actuación de la Administración tributaria no tiene por objeto la defensa de los socios minoritarios, a los que el ordenamiento jurídico ofrece cauces suficientes para la defensa de sus intereses; sino la tributación justa conforme al principio de capacidad económica, objetivo que difícilmente puede conseguirse no permitiendo la deducción de un gasto que se considera necesario para el funcionamiento de la empresa.

La idea de que el objetivo de la Administración tributaria no es la defensa de los socios minoritarios, se infiere del propio art 13 de la LGT, que claramente dispone que a la hora de calificar un negocio a efectos tributarios se prescindirá *"de los defectos que pudieran afectar a su validez"*.

Ahora bien, aunque no resulta de aplicación a los hechos enjuiciados la Ley 27/2014, es cierto que el art. 15.f) establece que no se considerarán deducibles *"los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico"*,lo que algunos podrían interpretar en el sentido de que al contravenirse lo acordado en los Estatutos de la sociedad, el gasto no sería deducible. No es así.

Ya en nuestra STS de 8 de febrero de 2021 (rec. 3071/2019), afirmamos que, aunque el art. 15.f) no era aún aplicable al caso, *"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. En todo caso, los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de la obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige"*.

Es decir, optamos por una interpretación restrictiva de la expresión *"contrarias al ordenamiento jurídico"*.Precisamente por ello, en relación con las retribuciones de los administradores, en nuestra STS de 13 de junio de 2024 (rec.78/2023), contestamos que *"no puede considerarse dicha retribución como un gasto por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico [art. 15.1.f) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades], dada la interpretación que ha hecho esta Sala de la expresión referida, en el sentido de que "[...] no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares"*.

e.-Quedaría, por último, contestar a la alegación de la Abogacía del Estado conforme a la cual, la retribución del administrador que también tiene la condición se socio, podría ocultar una *"retribución de los fondos propios"*que, conforme a lo establecido en el art. 14.1.a) del TRLIS, no es un gasto deducible.

Sin negar que, en hipótesis, pueda ser cierto que cuando concurre esa doble condición exista la posibilidad de que, apreciadas las circunstancias del caso, la retribución del socio/administrador pueda ocultar una retribución de los fondos propios, lo cierto es que esta hipótesis debería ser acreditada y justificada por la Administración.

En el caso de autos, resulta imposible que estemos ante una retribución de los fondos propios cuando la propia Administración tributaria no ha negado la prestación de servicios por los administradores -la retribución se ha percibido por la condición de administrador no de socio- y la corrección en la cuantía de la remuneración no ha sido nunca cuestionada.

f.-En resumen, la posición de la Sala puede resumirse en los siguientes puntos:

-La retribución de los administradores correctamente contabilizada, imputada y justificada por la prestación de servicios efectivamente realizados es un gasto deducible.

-Corresponde a la Administración tributaria justificar que, pese a encontrarnos ante un gasto contable, no cabe la deducción de aquel al concurrir alguna de las causas establecidas en la norma fiscal que impiden la deducción del gasto.

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

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

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

CUARTO.- Doctrina que se establece en contestación a las cuestiones planteadas por el Auto de admisión.

1.- Careciendo de contrato de trabajo, las retribuciones por la prestación de servicios que como administradores perciben los también socios con una participación del 25% en la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no estuvieran previstas en los estatutos sociales, siempre que el gasto esté contabilizado, correctamente imputado y justificado.

2.- No puede calificarse un gasto como donativo o liberalidad -art 14.1.e) del TRLIS- por la retribución a los administradores de la sociedad de servicios efectivamente prestados, los cuales están directamente correlacionados con la actividad empresarial.

QUINTO.- Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.

La aplicación al caso de autos de la doctrina jurisprudencial expresada determina que ha lugar al recurso de casación, toda vez que la **sentencia** recurrida es contraria a la jurisprudencia que acabamos de establecer.

Procede anular y casar la **sentencia** recurrida, y, en consecuencia, anular en parte la Resolución de 2 de junio de 2020, del **Tribunal** Económico-Administrativo Regional de Andalucía (RG NUM000 y NUM001), en relación con la regularización relativa a la retribución de los administradores. No procede anular la liquidación por motivos distintos a los que hemos enjuiciado ni la sanción, pues según se infiere de la Resolución del TEAR, *"el órgano sancionador no considera constitutiva de infracción tributaria el comportamiento del sujeto pasivo respecto de las indebida deducción de las retribuciones de los administradores, pero si respecto de la parte de la cuota dejada de ingresar al declarar una base imponible inferior a la procedente al deducir indebidamente amortizaciones del inmovilizado material"*.Por lo tanto, la anulación de la liquidación en la parte relativa a las retribuciones de los administradores no afecta a la sanción impuesta.

SEXTO- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA.

F A L L O

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

1.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta **sentencia**.

2.-Haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la **sentencia** del TSJ de Andalucía (Sevilla) de fecha 8 de marzo de 2022, que desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad DIRECCION000 , la cual se casa y anula.

3.-Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por DIRECCION000 y, en consecuencia, anular la resolución de 2 de junio de 2020 del **Tribunal** Económico-Administrativo Regional de Andalucía, dictada en las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 (acumuladas), interpuestas en relación con liquidaciones y giradas en concepto del Impuesto sobre Sociedades y sanción tributaria, en los términos que se infieren del fundamento de derecho cuarto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

4.-No hacer imposición de las costas procesales, ni de esta casación ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ