



Roj: **STS 3071/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3071**

Id Cendoj: **28079130022023100230**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/06/2023**

Nº de Recurso: **6442/2021**

Nº de Resolución: **875/2023**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2275/2021,**
ATS 10114/2022,
STS 3071/2023,
AATS 9817/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 875/2023

Fecha de sentencia: 27/06/2027

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6442/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/06/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6442/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 875/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de junio de 2027.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6442/2021**, interpuesto por el procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de la sociedad mercantil **NORFIN HOLDER, S.L.**, contra la sentencia de 29 de abril de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1007/2017. Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** y, en su nombre, el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 29 de abril de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...]La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha decidido:

1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de NORFIN HOLDER S.L., contra la Resolución de fecha 11 de septiembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, la cual se confirma por ser conforme a derecho.

2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el procurador Sr. Rodríguez Nogueira presentó escrito de 8 de julio de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas 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).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 10 de septiembre de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Rodríguez Nogueira, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 24 de septiembre de 2021; y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 22 de octubre de 2021, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de junio de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 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 [...]"

2. El procurador don Ramón Rodríguez Nogueira en nombre y representación de la entidad recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 14 de septiembre de 2022, en el que se pretende lo siguiente:

"[...] dicte Sentencia por la que (i) anule la Sentencia impugnada y declare que bajo la vigencia del TRLIS, los gastos correspondientes a remuneración de administradores, contabilizados y correlacionados con los ingresos, abonados por sociedades anónimas cuyos estatutos prevén el carácter retribuido del cargo, son en todo caso



deducibles, sin que puedan ser calificados liberalidades del art. 14.1.e) TRLIS, ello incluso en el supuesto de que se hayan podido apreciar determinados incumplimientos de las formalidades mercantiles, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo 1007/2017 y, consiguientemente, (iii) declare la anulación de los actos administrativos por dicha Sentencia confirmados [...]."

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido, en la representación que legalmente ostenta en este recurso de casación, presentó escrito el 2 de noviembre de 2022, en el que solicita:

"[...] dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia que recurrida por ser ajustada a Derecho [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 20 de junio de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, que constan 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 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.

SEGUNDO.- Los hechos sobre los que debemos pronunciarnos -y que han sido objeto de polémica en el proceso-, los recoge el auto de admisión, en los siguientes términos: (los resaltes tipográficos son de esta sentencia):

Se recurre en esta casación la sentencia de 29 de abril de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1007/2017, que lo desestima. En tal recurso se impugnó la resolución de 11 de septiembre de 2017, del TEAC, que desestimó la reclamación interpuesta contra liquidación de 29 de julio de 2014 de la Agencia Tributaria, practicado por el impuesto sobre sociedades, ejercicios 2008 a 2010.

Según se consigna en el expresado auto de admisión:

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º. El 28 de febrero de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras a la recurrente, sociedad dominante del Grupo Fiscal 153/04, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 a 2010, entre otros tributos. También se comprobaron las sociedades dependientes CENTROS COMERCIALES CARREFOUR S.A. Y DISTRIBUIDORA INTERNACIONAL DE ALIMENTACIÓN S.A.

2º. En el Impuesto sobre Sociedades se formalizaron varias actas, entre ellas la n.º A02421651, en relación con el tratamiento dado a las retribuciones percibidas por don Feliciano (Director de Servicios del Grupo DIA) y don Gerardo (Director Ejecutivo de España). La Inspección modificó la base imponible al no considerar deducibles las retribuciones a los socios ni las indemnizaciones por despido abonadas a ellos.

3º. El 29 de julio de 2014 se dictó liquidación que confirma en el acta, resultando una deuda de 1.412.367,20 euros, de los que 1.201.452,46 correspondían a cuota y 210.914,74 euros a los intereses de demora.

4º. Contra el referido acuerdo la interesada interpuso reclamación ante el TEAC, n.º NUM000 y desestimada el 11 de septiembre de 2017.

5º. Contra la mencionada resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Segunda de la Sala de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en sentencia de 29 de abril de 2021, objeto del presente recurso. *El fundamento de esta sentencia descansa en dos aseveraciones: que la relación que unía a los*



perceptores de las remuneraciones con la empresa era de alta dirección, siendo subsumible ésta en la relación mercantil por aplicación de la teoría del vínculo, tal y como se concluyó en la sentencia de la misma Sala de 18 de noviembre de 2020, recurso contencioso-administrativo n.º 429/2017; y que la ausencia de acuerdo de la Junta General de Accionistas que aprobara las retribuciones cuya deducción se pretendía, comporta que pueda apreciarse un evidente incumplimiento de las formalidades mercantiles y, por consiguiente, que el gasto no pueda ser deducible ex artículo 14.1.e) TRLIS, por tratarse de una liberalidad pese a no ser discutida su contabilización [...]".

"[...] TERCERO. Normas que deberán ser interpretadas.

A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación del 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, que establece que:

"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".

Aunque la citada norma fue derogada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 noviembre 2014) [" LIS"], su 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".

Esta adenda, sin embargo, no es óbice para que la cuestión que subyace en este recurso sea susceptible de seguir planteándose en situaciones futuras habida cuenta de los requisitos que la normativa vigente establece para la fijación de estas retribuciones.

Merecen ser transcritos también, por su relevancia en la resolución de este asunto, los artículos 130 TRLSA y 217 TRLSC, que regulan la retribución de los administradores.

Dispone el citado artículo 130 TRLSA lo siguiente:

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

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

Por su parte, el artículo 217 TRLSC de 2010, en la redacción original, de aplicación al caso, establece lo que a continuación se reproduce:

"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".

La sentencia recurrida, de 29 de abril de 2021 (rec. 1007/2017), motiva a partir de su fundamento tercero la consideración como liberalidades de las retribuciones efectuadas a tales Sres. Feliciano y Gerardo :

"[...] TERCERO.- El objeto de este recurso se refiere a la validez o no de la regularización como gastos deducibles de las retribuciones e indemnizaciones por despido, abonadas a los dos administradores indicados. Para ello deben examinarse estas cuestiones:

- *Si son personal de alta dirección o existe una relación laboral común.*



- Si las retribuciones e indemnizaciones como personal de alta dirección quedan absorbidas por las percibidas en concepto de administradores, conforme a lo que se denomina en el ámbito de la jurisdicción social como *teoría del vínculo*.
- Si esas retribuciones percibidas como administradores necesitaban de aprobación en Junta de accionistas conforme a lo indicado en los Estatutos, así como si se han producido gastos deducibles en correlación con los ingresos.
- Finalmente si procede el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Ello no difiere, en gran medida, de lo que fue objeto de la vía económico-administrativa, en la que la actora ya expuso que los empleados en cuestión -sin que ello prejuzgue lo que finalmente se indique- estaban vinculados con la recurrente a través de una relación laboral ordinaria, toda vez que no ejercían facultades inherentes a la titularidad de la empresa, estando limitados sus poderes a unas áreas concretas de actividad y a determinados ámbitos territoriales, teniendo además dependencia de los órganos superiores dentro del organigrama empresarial.

Como se indicaba en **la sentencia de esta Sala, Sección 4ª, de fecha 18.11.2020, recurso 429/2017**, en la que se planteaba este mismo problema desde la perspectiva de las retenciones por rendimientos de trabajo conviene recordar que la actora, con carácter general, niega que los Sres. Belarmino, Feliciano y Gerardo mantuviesen con DIA una relación laboral de alta dirección, considerándose así erróneas las afirmaciones de la Inspección luego confirmadas en la resolución del TEAC, en tanto no se satisfacen los tres requisitos para apreciar una relación de tal carácter; y así:

- En relación al requisito funcional, según la actora, las funciones de cada uno de tales trabajadores son muy concretas -financieras e informáticas, el Sr. Feliciano; recursos humanos, expansión, logística, ventas y franquicias en el territorio nacional, el Sr. Gerardo. Por tanto, aun cuando ocupan puestos relevantes en la compañía, sus funciones no afectaban a la íntegra actividad de la empresa o a aspectos trascendentales de la misma, pues se circunscribían a sus áreas concretas de actuación, funcionales o geográficas, lo que no permite configurar relaciones de carácter especial de alta dirección, tal y como lo viene sosteniendo el Tribunal Supremo desde la sentencia de 2 de febrero de 1987.

En lo que hace a la pertenencia de los señores Feliciano y Gerardo al Comité de Dirección, ello sólo pondría de manifiesto la existencia de un menor margen de autonomía y de responsabilidad, pues las decisiones más trascendentes en sus ámbitos no podían tomarlas directamente.

- Respecto al *requisito jerárquico*, se niega relevancia a que los cargos que desempeñaban cada uno de los tres trabajadores ocupasen un lugar destacado dentro del organigrama de la empresa por el hecho de que sólo tenían un superior jerárquico -el Director de Grupo DIA, interpuesto con el Consejo de Administración-, o porque de cada uno dependiesen a su vez una serie de puestos. Se considera que incluso estas circunstancias ponen de manifiesto que no se trata de altos directivos, ya que no pueden ejercer sus funciones con "autonomía y la plena responsabilidad", que en todo caso son de carácter técnico y financiero, muy alejadas de los objetivos generales de la empresa.

- En lo que hace al *requisito objetivo*, referido a la amplitud de poderes que ostentan los trabajadores mencionados, se cuestiona que el TEAC haya considerado irrelevante el uso efectuado de tales poderes o que existiesen otros trabajadores con similares facultades y cuya relación laboral ordinaria no se ha cuestionado. Por el contrario, este dato no es suficiente para cumplir el referido requisito, dado que no hay prueba que demuestre que tales poderes hayan sido efectivamente ejercitados, lo que constituye un requisito sine qua non. El propio Tribunal Supremo (Sala 4ª) lo señala en la sentencia de 18 de marzo 1991 (siguiendo lo ya dicho en otras anteriores de 7 de marzo de 1988 y 13 de noviembre de 1989), donde mantiene que "*lo sustancial es la extensión de las facultades reconocidas, aunque sea tácitamente, así como su efectivo y real ejercicio*".

Al respecto, se llama la atención del modus operandi del Consejo de Administración de DIA en cuanto al ejercicio de los poderes especiales, constando que en las reuniones se tomaban decisiones entre las que se apoderaba a varias personas para que, de forma solidaria o mancomunada, pudieran llevar a cabo las actuaciones pertinentes (firmar contratos, etc.), lo que pone de manifiesto que tales poderes especiales eran meramente instrumentales, sin que se haya acreditado que alguno de los trabajadores regularizados llegara a hacer uso de los mismos. Y en cuanto al poder general, se advierte que de ello por sí solo no cabe colegir la existencia de una relación laboral de alta dirección, en tanto las facultades que se otorgan son también comunes a otros trabajadores con relación laboral común.



b) También se alega por la actora que, no resulta de aplicación, en relación a los señores Feliciano y Gerardo, la teoría del vínculo a altos directivos, pues aunque eran miembros del Consejo de Administración no ostentaban funciones delegadas.

Se alude a este respecto a la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1990, en que se considera compatible la condición de dos trabajadores ordinarios o comunes que a la vez ocupaban las posiciones de Director de Explotación y Director Comercial; recordando la jurisprudencia que admite la posibilidad de coexistencia de las relaciones laborales comunes u ordinarias con la pertenencia de los trabajadores que las ostentan al Consejo de Administración de la entidad; de tal suerte que en la hipótesis de admitirse que los señores Feliciano y Gerardo tenían una relación laboral de alta dirección (a partir de los años 2000 y 2006), ello no significa que automáticamente dicha relación fuera absorbida por la relación mercantil como consecuencia de su pertenencia al Consejo de Administración.

Se advierte así que las sentencias que aplican la teoría del vínculo se refieren a consejeros ejecutivos que además reúnen la condición de director general, gerente o director gerente, lo que no ocurre en nuestro supuesto en que predomina la relación laboral.

Por último, se invoca la jurisprudencia comunitaria contenida en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C-229/14), en la que se aplica la doctrina sentada en la sentencia de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C232/09), consistente en considerar que los miembros del consejo de administración que no participan en el capital y que perciben un sueldo han de ser considerados trabajadores a efectos del Derecho de la Unión; solicitando a la Sala que si alberga dudas sobre este extremo eleve la correspondiente cuestión prejudicial al mencionado Tribunal.

Por su parte, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración demandada, se opone a la pretensión deducida en base a los propios fundamentos recogidos en la resolución del TEAC objeto de impugnación.

CUARTO. - La resolución a las dos primeras cuestiones -existencia de relación de alta dirección, compatibilidad entre retribuciones como relación laboral especial y como administrador- se recogen en la sentencia de 18.11.2020, recurso 429/2017, en la que se indicaba en el FJ 4º:

CUARTO.- Comenzaremos señalando, como viene haciendo esta Sala en los casos en que se plantea esta problemática, que la relación laboral especial de alta dirección se define en el artículo 1.dos del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, en los siguientes términos:

"Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad".

Interpretando este precepto, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha precisado la noción de alta dirección; ha establecido (SSTS, 4ª de 12 de septiembre de 2014 (rcud 1158/2013), 12 septiembre de 2014 (rcud 2591/2012) y 16 de marzo de 2015 (rcud 819/2014), entre otros principios que:

"a) Para que puede predicarse tal calificación han de ejercitarse poderes inherentes a la titularidad de la empresa que se incluyan en el círculo de decisiones fundamentales o estratégicas, con independencia de que exista un acto formal de apoderamiento (SSTS/Social 6-marzo-1990, 18-marzo-1991, 17-junio-1993 -rcud 2003/1992); que el requisito de que el interesado ejercite poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa "implica, fundamentalmente, la capacidad de llevar a cabo actos y negocios jurídicos en nombre de tal empresa, y de realizar actos de disposición patrimonial, teniendo la facultad de obligar a ésta frente a terceros", así como que esos poderes han de afectar a "los "objetivos generales de la compañía", no pudiendo ser calificados como tales los que se refieran a facetas o sectores parciales de la actividad de éstas" (STS/Social 24-enero-1990). Así, en un supuesto relativo a un director gerente de una multinacional se destaca, para atribuirle la condición de personal de alta dirección (STS/Social 13-noviembre-1991-recurso 882/1990), que "Así... resulta del expreso nombramiento del mismo como director-gerente de la sociedad por el Consejo de Administración... lo que comporta no una mera concesión formal del "nomen" sino una efectiva atribución de facultades de dirección así como del poder empresarial de decisión, de lo que son suficientemente indicativos la expresa referencia a su actividad gerencial y directiva en los documentos acompañados por ambas partes..., la constancia de su situación en la cúpula del organigrama de la sociedad demandada..., la alta retribución concedida..., y la propia definición que el actor realiza en la demanda de cuál fuere el objeto de la actividad que le fue encomendada al firmarse el contrato, consistente, según afirma, en "proceder al reflatamiento de la sociedad...", que no obsta a la conclusión expresada "el hecho de que determinadas facultades le hubieran sido atribuidas mancomunadamente con otros tres...: se trata, en definitiva, de facultades atinentes al ejercicio



de "poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa" y que "Resta señalar que la prescripción de que hayan de ejercitarse "con autonomía y plena responsabilidad" (art. 1.2 del precitado Real Decreto) no ha de entenderse como exigencia de exclusividad (es decir, como ejercicio y responsabilidad no compartidos), sino como expresión global y completa, y al mismo tiempo como correlato adecuado, del amplio ámbito de poder conferido".

b) *Uno de los elementos indiciarios de la relación especial de servicios de los empleados de alta dirección es que las facultades otorgadas "además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, han de estar referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para dicha actividad". Ello es así porque este contrato especial de trabajo se define en el art. 1.2 RD 1382/1985, de un lado, por la inexistencia de subordinación en la prestación de servicios (autonomía y plena responsabilidad), y de otro lado por el ejercicio de los poderes que corresponden a decisiones estratégicas para el conjunto de la empresa y no para las distintas unidades que la componen (poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma); por lo que no se estará ante una relación especial de alta dirección cuando "Los poderes o facultades atribuidos al actor no alcanzan a los objetivos generales del conjunto empresarial, sino que se limitan al área funcional y territorial que le había sido encomendada". Entre otras, SSTS/Social 24-enero-1990, 30-enero-1990, 12-septiembre-1990 (administrador de un Parador de Turismo), 2-enero-1991 y SSTS/IV 22abril-1997 (rcud 3321/1996 director hotel en cadena hostelería) y 4-junio-1999 (rcud 1972/1998 director financiero grupo de empresas).*

c) *Es exigencia para atribuir a una relación laboral el carácter especial propio de las de alta dirección, que la prestación de servicios haya de ejercitarse asumiendo, con autonomía y plena responsabilidad, poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativa a los objetivos generales de la misma, y que "el alto cargo, en el desarrollo de sus funciones y ejercicio de sus facultades, ha de gozar, además, de autonomía, asumiendo la responsabilidad correspondiente; autonomía que sólo puede quedar limitada por las instrucciones impartidas por quien asume la titularidad de la empresa, por lo que, normalmente, habrá de entenderse excluido del ámbito de aplicación del referido Real Decreto y sometido a la legislación laboral común, aquellos que reciban tales instrucciones de órganos directivos, delegados de quien ostente la titularidad de la empresa, pues los mandos intermedios, aunque ejerzan funciones directivas ordinarias, quedan sometidos al ordenamiento laboral común, ya que la calificación de alto cargo requiere la concurrencia de las circunstancias expuestas, en tanto que definitorios de tal condición, a tenor del repetidamente citado art. 2.1" (SSTS/Social 24-enero-1990, 13marzo-1990, 12-septiembre-1990, STS/IV 4-junio-1999 -rcud 1972/1998).*

d) *No cabe confundir el ejercicio de determinadas funciones directivas por algunos trabajadores -fenómeno de delegación de poder siempre presente en las organizaciones dotadas de cierta complejidad y que "lejos de afectar a los objetivos generales de la empresa..., se limitan al ámbito de un servicio técnico claramente instrumental respecto a la finalidad fundamental de ésta"- con la alta dirección que delimita el art. 1.2 RD 1382/1985 en relación con el art. 2.1.a) ET, "en concepto legal, que, en la medida en que lleva la aplicación de un régimen jurídico especial en el que se limita de forma importante la protección que el ordenamiento otorga a los trabajadores, no puede ser objeto de una interpretación extensiva" (SSTS/Social 24-enero-1990, 13-marzo-1990 y 11-junio-1990, STS/IV 4junio-1999 rcud 1972/1998).*

e) *Destacándose que "lo que caracteriza la relación laboral del personal de alta dirección es la participación en la toma de decisiones en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial" y que "para apreciar la existencia de trabajo de alta dirección se tienen que dar lossiguientes presupuestos: el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa, el carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma, y la autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad. Y precisamente como consecuencia de estas consideraciones referentes a la delimitación del concepto de "alto cargo", es por lo que se ha proclamado que este especial concepto ha de ser de interpretación restrictiva y hay que entender, para precisarlo, al ejercicio de funciones de rectoría superior en el marco de la empresa" (SSTS/Social 24-enero-1990 y 2-enero-1991, SSTS/IV 17-junio-1993 (rcud 2003/1992 y 4-junio-1999 (rcud 1972/1998)).*

QUINTO.- Cara a resolver las cuestiones suscitadas en el actual litigio, bueno será recoger los aspectos más importantes de las funciones desempeñadas por los trabajadores, los cuales fueron tenidos en cuenta por la Inspección en orden a regularizar el importe de sus retenciones tras calificar su relación como de alta dirección.

Se estimaba así que concurren los tres requisitos exigidos para poder apreciar una relación de ese carácter, y así:

a) *En cuanto al requisito funcional, en el acuerdo de liquidación se indica que "las funciones desempeñadas por los directivos constituyen áreas esenciales de la actividad de la entidad, toda vez que*



- el Sr. Feliciano , en calidad de Director de Servicios del Grupo DIA, tenía asumidas funciones financieras y de informática en España y fuera de ella; desarrollaba las directrices, objetivos de las operaciones financieras del Grupo garantizando la aplicación y adecuación de las normas internas y legales, además de asegurar el correcto funcionamiento de las direcciones de servicios de la compañía (Organización y Sistemas Expansión, área Técnica).

Se describen asimismo las funciones que desempeña en el momento en que es nombrado miembro del Consejo de Administración, entre las que destaca la contribución en lo atinente al diseño del área de responsabilidad, al diseño y puesta en práctica del plan estratégico y planes de acción de la compañía, participar en el Comité de Dirección de DIA España coordinándose con las distintas áreas para la ejecución de los planes para el cumplimiento de los presupuestos y plan estratégico de la compañía, participar en reuniones del comité de dirección, dirigir las operaciones financieras, impulsar el proceso de reconversión a nuevos formatos, coordinar con el/los responsables funcional del grupo Carrefour los desarrollos políticas y acciones transversales al mismo.

- el Sr. Gerardo , en calidad de Director Ejecutivo Operacional, tenía asumidas funciones en recursos humanos, expansión, logística, ventas y franquicias en el territorio nacional.

En cuanto a las funciones que desempeñaba con anterioridad a ser nombrado miembro del Consejo de Administración, eran entre otras: conseguir el cumplimiento del plan estratégico, los presupuestos y planes de acción del área de Operaciones de DIA España, participar cuando se le invite en el Comité Grupo DIA, contribuyendo en lo que atiene a su área de responsabilidad al diseño y puesta en práctica del plan estratégico y los planes de acción de la compañía, participar en el Comité de Dirección de DIA España coordinándose con las distintas áreas para la ejecución de los planes para el cumplimiento de los presupuestos y plan estratégico, presentar a aprobación y defender las acciones que sean necesarias no incluidas en los presupuestos y propias de su área de responsabilidad, definir objetivos particulares para cada uno de los responsables que dependen del director de operaciones y realizar el seguimiento de dichos objetivos, dirigir el comité de operaciones en España con el objetivo de coordinar las diferentes áreas en el cumplimiento y ejecución de los planes, establecer con la Dirección Corporativa de Recursos Humanos las políticas salariales, sindicales y laborales de DIA España.

- Respecto al Sr. Belarmino , sus funciones eran asegurar la ejecución en su área de una estrategia de crecimiento rentable basada en la consecución de los indicadores claves, controlar, mejorar y desarrollar en su área los modelos comerciales según las directrices recibidas, controlar la correcta ejecución de la política de RRHH y Organización en sus países de referencia, mantener relaciones externas con los referentes de los mercados de los países de su zona (representantes electos, asociaciones empresariales), controlar, gestionar y desarrollar el back office, el correcto desarrollo de los modelos de tienda y de la expansión, la correcta difusión interna de las estrategias, definir las estrategias y prioridades de las D. Ejecutivas, plantear las posibles líneas estratégicas relativas a sus responsabilidades al Director Ejecutivo del Grupo DIA, ello siempre en los países de su zona y prioridades en los países a su cargo, participar y defender en las reuniones del comité los planes estratégicos, participar en las reuniones de seguimiento en el comité de dirección, aprobar la incorporación de efectivos, coordinar con los responsables funcionales del grupo Carrefour acciones transversales.

Y bien, podrá ya verse que las funciones desempeñadas por los tres anteriores directivos, como así lo apreció la Inspección y confirmó el TEAC, son de carácter muy amplio, teniendo que ver con la actividad de la empresa en su conjunto o con aspectos transcendentales de la misma, siéndoles encomendadas decisiones de carácter estratégico que afectan al conjunto de la empresa. Destacamos ahora, entre las antes descritas de cada uno de los trabajadores, las siguientes: respecto al primero, "desarrolla las directrices, objetivos de las operaciones financieras del Grupo garantizando la aplicación y adecuación de las normas internas y legales, además de asegurar el correcto funcionamiento de las direcciones de servicios de la compañía"; en cuanto al segundo, desarrolla la "expansión, logística, ventas y franquicias en el territorio nacional", el "diseño y puesta en práctica del plan estratégico y los planes de acción de la compañía", también le corresponde "definir objetivos particulares para cada uno de los responsables que dependen del director de operaciones y realizar el seguimiento de dichos objetivos"; y en cuanto al tercero, entre otras cosas le toca "definir las estrategias y prioridades de las D. Ejecutivas, plantear las posibles líneas estratégicas relativas a sus responsabilidades al Director Ejecutivo del Grupo DIA".

Estas razones hacen que la Sala mantenga el cumplimiento de este primer requisito para definir al personal de alta dirección.

b) En lo que hace al criterio jerárquico, se destaca por el TEAC que los tres trabajadores, según resulta del propio organigrama de la empresa, ejercen puestos muy destacados:

- el Sr. Feliciano ejerce el cargo de Director de Servicios Grupo DIA, siendo sólo como superior jerárquico el Director de Grupo DIAM; de él dependen el Director SupplyCha", el Director de Expansión Grupo, el Director Técnico,



el Director Financiero Internacional, el Director de Organización y Sistemas y el Director de Finandia (de esta empresa él es miembro del Consejo de Administración).

- El Sr. Gerardo ejerce el puesto de Director Ejecutivo de Operaciones España, que igualmente tiene como superior jerárquico el Director de Grupo DIA y de él dependen el Director de Operaciones de España Sur, el Director de Operaciones de España Norte, el Director de Recursos Humanos España, el Director de Expansión España, el Director Logística España, el Director de Ventas España y el Director Franquicias España.

- el Sr. Belarmino ejerce el cargo de Director ejecutivo Europa con el mismo superior jerárquico que los anteriores y de él dependen, a su vez, el Director Ejecutivo de Portugal, el Director Ejecutivo de Grecia, el Director Ejecutivo de Turquía y el Director de Franquicias del Grupo.

Así y a la vista de este organigrama empresarial, tampoco podrá dudarse de que la inserción de los tres trabajadores en la estructura jerárquica de la empresa acredita la existencia de relaciones de carácter especial.

c) Abundando en el criterio objetivo, destaca el TEAC que el estudio de las facultades de los directivos efectuado por la Inspección pone de manifiesto la amplitud de los poderes conferidos a los trabajadores en cuestión, los cuales permiten apreciar la existencia de un amplio margen de autonomía y responsabilidad, sin que resulte necesario, como quiere la reclamante, el estudio del detalle de su uso concreto, en tanto en sí mismos acreditan el tipo de la relación laboral de ese carácter, aunque también se hayan conferido poderes a otros trabajadores pero cuya relación de tipo laboral no ha sido cuestionada por la Inspección.

Señalar, por último, que se especifican de manera muy amplia las facultades que se confieren a los trabajadores indicados -que ahora no transcribimos por su extensión-. No obstante destacaremos en esta sentencia, con un simple ánimo ilustrativo, sólo algunas de ellas con el fin de demostrar la relevancia de tales facultades: "disponer de fondos junto con otro apoderado"; se otorgan "poder solidario para decidir operación..."; para "realizar transferencias sin límites..."; "otorgar en el grupo...cuantos actos o contratos sean necesarios o convenientes..."; "poderes específicos para la firma..."; "transferencias sin límite de cuantía..."; "renovación líneas de crédito..."; "suscripción de acciones de la filial griega..."; "poderes solidarios sobre todas las facultades relacionadas sin límite de cuantía ni duración...".

De manera más particular y en relación a los Sres. Feliciano y Gerardo, nótese que se les conceden en la Junta de 5 de noviembre de 2008 "poderes generales en la empresa, con el mismo alcance que el Director General del Grupo, sin límite de cuantía y duración".

SEXO.- La mercantil actora, como ha quedado expuesto en el extenso tercer fundamento jurídico de esta sentencia, viene en esencia a suscitar los mismos problemas que ya planteó en la vía económico administrativa, insistiendo en su argumento central consistente en que los tres empleados reiteradamente mencionados tenían una relación laboral ordinaria y no de carácter especial, toda vez que a su juicio nunca ejercieron facultades inherentes a la titularidad de la empresa, lo que tampoco habría probado la Administración, y negando, en definitiva, que concurren los tres requisitos exigidos para configurar una relación de alta dirección.

Ahora bien, lo explicado en el precedente fundamento jurídico permite afirmar sin especial dificultad que nos encontramos efectivamente ante una relación de ese carácter especial -incluso dos de ellos son integrantes del Consejo de Administración-; debiendo significarse, para salir al paso del grueso de las alegaciones de la actora, que no es cierto que las funciones de cada uno de los mencionados trabajadores se circunscribiesen a aspectos muy concretos o no muy relevantes para la sociedad, como queda demostrado con la descripción de tales funciones realizada, que evidentemente afectan a la actividad de la empresa en su conjunto o a aspectos transcendentales de la misma; lo que es así aunque puedan proyectarse en algunas parcelas determinadas, en cualquier caso muy relevantes y coherentes con aspectos de carácter general, en tanto como se ha visto les compete la adopción de decisiones estratégicas alcanzando a sus objetivos generales.

Tampoco cabe negar la existencia de un margen de autonomía, o la quiebra del elemento jerárquico, por el hecho de que tuvieran como superior jerárquico al Director de Grupo DIA, o respecto a los señores Feliciano y Gerardo integrantes del Consejo de Administración porque sus decisiones más trascendentes no se tomaran directamente sin someterlas al Comité de Dirección, ya que ello no obsta la existencia de una relación de alta dirección.

Al respecto, esta Sala ya ha señalado en SAN, 4ª de 8 de marzo de 2017 (rec. 242/2015), con referencia a la SAN, 4ª de 11 de octubre de 2016 (rec. 208/2015), que: "(...) ni el carácter mancomunado de los poderes otorgados en favor de la empleada de alta dirección ni el hecho de que no los tuviera para todas las empresas del grupo son excluyentes de un tipo de relación laboral que implique directamente al empleado en la gestión y gobierno de la empresa determinando el sentido de su marcha. Por otra parte, la dependencia de un empleado respecto de otros directivos de la propia empresa o del grupo no es incompatible con el carácter de alta dirección de la relación laboral. En tal sentido, afirmábamos en nuestra SAN de 11 de octubre de 2016 (rec. 208/2015) que



"En nada desvirtúa esta naturaleza el que el [empleado] tuviera que rendir cuentas ante otro superior o ante la matriz británica, como se dice en la demanda. Todo trabajador por cuenta ajena, y el de alta dirección lo es, debe responder ante el empresario, superior o Consejo de Administración que le nombra, seguir concretas instrucciones o cumplir determinados objetivos; la diferencia está en el grado de discrecionalidad, margen de actuación, capacidad de decisión y responsabilidad con la que se desempeña el cargo".

Así las cosas, en atención a los indicios que detalladamente relaciona la Administración, la Sala comparte la conclusión de que las facultades y poderes conferidos son tan amplios que permiten calificar la relación que unía a los trabajadores con la recurrente como de alta dirección; sin que sea óbice que los poderes se limitasen a sus ámbitos concretos de actividad o territoriales, pues en todo caso ha de efectuarse una valoración conjunta de todos los indicios concurrentes para poder apreciar si se dan o no los tres elementos precisos para configurar una relación de ese carácter; debiendo así confirmarse en este punto la solución dada en la resolución del TEAC.

Concluimos, pues, que nos encontramos ante una relación especial de alta dirección, como así incluso se refleja en las propias cuentas anuales de la entidad; con la consecuencia de que la indemnización percibida por el despido por los tres trabajadores, en la parte proporcional correspondiente al periodo de desempeño de cargos de alta dirección o en dos de ellos como integrantes del Consejo de Administración de la Compañía, estaba sujeta y no exenta, toda vez que resultaba de aplicación el artículo 7.e) del Real Decreto Legislativo 3/2004, razón por la que la entidad recurrente debió practicar sobre las cantidades abonadas por tal concepto la retención correspondiente...

Y en el FJ 8º respecto de la aplicación de la **teoría del vínculo** añade la sentencia de 18.11.2020:

OCTAVO.- El último motivo de la demanda se refiere exclusivamente a la retención practicada a los señores Feliciano y Gerardo, miembros del Consejo de Administración, negándose la procedencia de aplicar la teoría del vínculo.

Mantiene la mercantil demandante que los trabajadores mencionados no ostentan verdaderamente funciones delegadas, por lo que les sería aplicable la reducción del 40% prevista en el artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, ello siempre en la parte de la indemnización no exenta y al igual que se hizo con el Sr. Belarmino. Justifica esta afirmación señalando que aquellos trabajadores, tras su nombramiento como miembros del Consejo de Administración, continuaron realizando las mismas funciones que antes cuando estaban sujetos a un contrato laboral común -uno como Director de Producción y otro como Director Financiero, cuyas funciones no son de ámbito general sino limitadas a sus correspondientes áreas de actuación, además de ser ejercidas en régimen de dependencia y ajeneidad, manteniendo después, tras ese nombramiento, sus respectivas relaciones laborales comunes.

En principio, conforme a la teoría del vínculo, la relación laboral especial no puede coexistir con la relación mercantil, en tanto ésta absorbe a la anterior, lo que a su vez impediría aplicar la exención y la reducción del 40%. Sin embargo, en el criterio de la parte demandante la coexistencia o compatibilidad de la citada relación laboral anterior junto a la de alta dirección no ha supuesto en nuestro caso que la primera haya quedado absorbida como consecuencia de la pertenencia al consejo de administración, lo que permitiría aplicar la reducción propugnada. Trata de amparar dicha coexistencia en el hecho de que esos dos trabajadores no ostentaban una posición especialmente preponderante -no son consejeros delegados o presidentes ejecutivos; tampoco directores generales, gerentes; y, en fin, no son administradores únicos, solidarios o mancomunados-, por lo que habría un predominio de la relación laboral común.

Pues bien, en relación a esta cuestión ha de significarse que el carácter mercantil de la relación de los administradores sociales ha sido reconocido en una jurisprudencia consolidada de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 24 de febrero de 2014 (unificación de doctrina 1684/13) -que recuerda lo dicho por otras, como la de 26 de diciembre 2007 (unificación de doctrina 652/06), 20 de noviembre de 2002 (unificación de doctrina 337/02), 16 de diciembre de 1991 (casación 810/90), 22 de diciembre de 1994 (casación 2889/93)-. Y en la misma se señala que es "función típica de estas personas que forman parte del órgano de gobierno de la empresa la representación y suprema dirección de la misma, sin que su relación nazca de un contrato de trabajo sino de una designación o nombramiento por parte del máximo órgano de gobierno, de modo que su relación tiene carácter mercantil"; si bien admite que los miembros del órgano de administración "puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, pero ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían 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, etc.) dado que en tales supuestos el doble 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".



También resultan ilustrativas, en este sentido, las sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011 y 9 de diciembre de 2009, recaídas respectivamente en los recursos de casación para la unificación de doctrina números 1427/2010 y 1156/2009, a las que se hace referencia en la resolución del TEAC objeto de impugnación. Así, la de 2011 que se remite a la anterior, y en relación precisamente a la relación de un trabajador unido a la empresa por una relación especial de alta dirección que pasa a desempeñar un cargo societario como miembro del Consejo de Administración, se razona lo siguiente:

"Hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley (...) Por ello es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan la realización de cometidos inherentes a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el "desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad", de ahí que se incardinan en el mencionado artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores .

Teniendo siempre presente el anterior argumento, esta Sala ha resuelto reiteradamente la cuestión que se plantea, en el sentido asumido por la sentencia referencial. Las sentencias han establecido que en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza de vínculo, de ahí que en el caso presente, sea irrelevante que la amplitud de los poderes sea distinta en el caso de la sentencia recurrida y en el de la referencial, al haber actuado ambos demandantes en función del vínculo que como miembros de consejo de administración les unía con las empresas demandadas; por lo que si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, pero no calificables de alta dirección sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral".

Lo que se colige de esa jurisprudencia, en fin, es que el Tribunal Supremo admite la compatibilidad entre el desempeño simultáneo de los cargos de administrador con una relación laboral ordinaria, pero requiere que ésta tenga por objeto trabajos o funciones que puedan calificarse de "comunes u ordinarios" en los que sea clara la existencia de una relación de dependencia y que, a diferencia de las de "alta dirección", no se vean absorbidas por el desempeño de funciones superiores correspondientes a la condición de administrador -teoría del vínculo, que excluye la dualidad de regímenes mercantil y laboral-, esto es, sólo en los casos de relaciones de trabajo en régimen de dependencia no calificables de alta dirección, sino comunes.

Volviendo al supuesto ahora enjuiciado, la descripción efectuada en precedentes fundamentos sobre las funciones desempeñadas por los Sres. Feliciano y Gerardo con anterioridad a su nombramiento como miembros del Consejo de Administración, en comparación con las que seguían realizando después, están muy lejos de poder ser calificadas como meramente comunes u ordinarias, ya que pueden también encajar perfectamente en el elenco de las atribuciones propias de la alta dirección.

Además y como pone de manifiesto la propia demandante, adviértase que conforme aquella jurisprudencia la inclusión o exclusión de la relación laboral no se produce propiamente en atención al contenido de la actividad desarrollada - que en algunos casos puede ser total o parcialmente coincidente-, sino en base a la naturaleza del vínculo; de tal suerte que si este vínculo consiste, por ejemplo, en una relación orgánica por integración en el órgano de administración de la empresa, la consecuencia es que la relación, al menos preponderante, será la de carácter mercantil y no la laboral. Esto es, la teoría del vínculo excluye la dualidad de los regímenes mercantil y laboral, y sólo cabe simultanear las condiciones de administrador y de trabajador común cuando se desempeñen labores "comunes" u "ordinarias", distintas de las de "alta dirección" y que no sean absorbidas por el desempeño de funciones superiores correspondientes a la condición de administrador.

En este orden de cosas, repárese en el hecho de que la Administración, a los efectos de determinar la procedencia de aplicar o no la exención y/o reducción del impuesto, ha desglosado el periodo en que los trabajadores estuvieron sujetos a una relación laboral común del posterior en que fueron promocionados; particularmente, respecto a los dos trabajadores a los que se refiere este motivo, desde que fueron nombrados miembros del Consejo de Administración...



...A lo expuesto en dicha sentencia, en línea con las de 22.6.2006, recurso 635/2003 , o 15.10.2007, recurso 472/2004 , de esta Sala, y basada en la inexistencia de un puesto superior en el organigrama, con la excepción del Director de Grupo; el elevado número de otros Directivos que reportan con los Directivos indicados, y el contenido de las funciones que desempeñan, cuyos argumentos hacemos nuestros, tan sólo añadiremos:

-Que el Sr. Feliciano es Consejero delegado de NORFIN HOLDER S.L, desde la reunión de 27.6.2005, que a su vez es Consejera-Delegada de DIA, asistiendo aquél al Consejo de Administración de DIA en representación de NORFIN HOLDER, por lo que es verdadero Consejero Delegado.

-Que en todo caso, como se deduce de los Estatutos, art. 13, en el Consejo de Administración, sus miembros adoptan sus decisiones, en función de las facultades de que se trate (folio 29 del acuerdo de liquidación), de forma singular o mancomunada, requiriendo la voluntad únicamente de otro administrador, de los 5 que lo integran. Esto dato no es excluido por la Jurisdicción social para excluir la relación de alta dirección (STS de 24.5.2011, recurso 1427/2010 , y 9.12.2009, recurso 1156/2009 , o de 20.11.2002 , 4.6.1999 , 16.6.1998 , y 13.11.1991 , por todas), lo que les aproxima claramente a las funciones de un consejero delegado, con capacidad para vincular a dicho órgano social, el Consejo de Administración.

-El dictamen de los Profesores Lahera Forteza y López García de la Riva aportado por la actora tiene un contenido jurídico que no añade nada relevante a lo expuesto, por lo que ya ha sido debidamente examinado con lo anteriormente expuesto.

En este sentido, la Jurisprudencia de la Sala III del TS, siguiendo a la de lo Social, admite la aplicación de dicha teoría del vínculo, excluyendo, por tanto, la relación mercantil a la de alta dirección cuando se desarrollan las mismas funciones (STS de 13.11.2008, recursos 2578/2004 y 3991/2004 , STS 22.12.2011, recurso 6688/2009 , 28.12.2011, recurso 6232/2009 , 9.5.2012, recurso 638/2008 , o 26.9.2013, recurso 4808/2011 . Igualmente, SAN de 26.7.2005, recurso 1250/2002).

Por último, en relación con el incumplimiento de lo indicado en los Estatutos, en el sentido de que **no ha existido acuerdo de la Junta General de Accionistas** que apruebe dicha retribución, y respecto a la alegación de la actora que en una sociedad de socio único no es exigible dicho requisito cuando tácitamente han venido siendo abonadas dichas retribuciones, esta alegación no puede prosperar, si se admite que según reiterada Jurisprudencia del Tribunal Supremo de la Sala III, el cumplimiento de las formalidades mercantiles no es disponible (STS de 13.11.2008 , antes citadas, STS de 17.5.2010, recurso 360/2005 , y 17.10.2006, recurso 3846/2001 ; doctrina que ha de prevalecer sobre las invocadas por la actora de la Sala 1ª, de 17.12.2015, 18.6.2013 y de 19.12.2011, sobre el alcance de las sociedades de un socio único referidas a supuestos muy concretos distintos, obviamente, del de autos), pero que ha de ponerse en relación con el art.217 del TRLSC 1/2010 hoy vigente, tratándose de retribuciones abonadas pese al carácter gratuito del cargo de administrador recogido en el art.13 de los Estatutos. 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 [...]."

TERCERO.- Examen por este Tribunal de las cuestiones debatidas.

Hemos de partir del auto de admisión, en cuyo enunciado, en lo relativo a los aspectos de interés casacional, se suscitan varias cuestiones a la vez:

"[...] 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".

Esto es, desde la perspectiva de la interrogante en que se residencia ese interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, cabe analizar así el auto:

a) Se parte del presupuesto de hecho, que nadie discute, de que las retribuciones percibidas por estos administradores (en realidad, personas que trabajan para la empresa que, también, son administradores) están acreditadas, contabilizadas y previstas en los Estatutos. Nadie discute que, además, tales pagos retribuyen servicios efectivamente prestados.

b) La sentencia recurrida parte de que la relación mercantil -que vincularía a los perceptores, por ser administradores sociales- absorbe y suple la relación laboral -como trabajadores, vinculados por una relación de esta clase, fuera común o de alta dirección-. Aplica a esa absorción la llamada teoría del vínculo -que rige en



materia laboral- y le atribuye efectos automáticos e insoslayables desde el punto de vista de la deducibilidad fiscal del gasto, para negarlo.

c) En este caso, hay una previsión estatutaria de NORFIN HOLDER, S.L. (socio único de DIA, para la que aquéllos trabajaban), pero no se actualiza o concreta esa previsión en una Junta de Accionistas.

d) La peculiaridad de este asunto es que estamos ante un grupo fiscal, de suerte que la sociedad *holding*, la ahora recurrente, es socio único de DIA, entidad pagadora. Desde esta perspectiva, el auto nos pregunta si es preciso que un socio único tenga que convocar una Junta y adoptar en ella un acuerdo.

e) Ni siquiera el Abogado del Estado defiende que estemos ante una liberalidad del art. 14.1.e) TRLIS, pese a que tal calificación es la que consta en el acto administrativo que defiende. Basta con leer su escrito de oposición para apreciar la fragilidad del argumento sobre la liberalidad del pago (que es la tesis administrativa y de la sentencia *a quo*, como lo acredita el hecho de que se trate de introducir una exigencia legal nueva y posterior a las normas aplicables -la establecida en el art. 15.f) de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades-.

f) El examen de la normativa mercantil revela que no se produce, en este asunto, infracción de dicha legislación, a la vista de las normas aplicables *ratione temporis* al caso debatido, ya derogadas. Un sucinto análisis de los artículos 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Anónimas (TRLSA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en su versión originaria, permiten alcanzar la solución contraria, como luego razonaremos. De hecho, ni la sentencia ni el escrito de oposición son particularmente explícitos y detallados a la hora de localizar dónde residiría tal infracción de la norma mercantil -atendida la particularidad, además, de la concurrencia de un socio único- y, en esencia, si caso de existir esa eventual irregularidad, el efecto de negar la deducibilidad de un gasto que se sabe producido no sería una consecuencia desproporcionada.

g) Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea - TJUE- de 9 de julio de 2015 (asunto Balkaya, C229/14) y de 11 de noviembre de 2010 (asunto Danosa, C-232/09), cuyo criterio ha sido refrendado con rotundidad por la más reciente Sentencia del TJUE, de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21) llegan a una conclusión distinta a la de la **teoría del vínculo** que apoya la tesis contenida en la sentencia.

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

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 nº 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 remunerar 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 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".

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 TRLSC, por la que el socio único ejerce las competencias propias de la junta general.

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

4) En este punto, además, es donde la Administración, ni en el procedimiento administrativo ni en el judicial, ha acreditado, ni siquiera indicado, cuál es la previsión estatutaria que la mercantil recurrente NORFIN HOLDER 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 TRLSA, 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 TRLSA 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 TRLSA -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 TRLSA- 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.

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

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

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

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

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

*"[...] la anterior doctrina ha de matizarse en determinadas ocasiones por la aplicación de otras instituciones jurídicas, en concreto las exigencias de la **buena fe** plasmadas en la doctrina de los actos propios. Decíamos en esa sentencia: "No obstante, la jurisprudencia de esta Sala, cuando la totalidad de los accionistas conocen y consienten el pacto, ha rechazado la oponibilidad de la exigencia contenida en el art. 130 LSA alejada de su finalidad de tutela y como fórmula para desvincularse de forma anómala de las obligaciones personalmente asumidas como válidas -en este sentido la sentencia 445/2001, de 9 de mayo, rechazó la limitación impuesta por el artículo 130 de la LSA en una sociedad unipersonal en la que el ejecutivo por razones organizativas asumió la condición formal de administrador, pese a tratarse en la realidad de un alto directivo, y la 1147/2007, de 31 de octubre mantuvo la validez de la retribución "en una sociedad con accionista único, el único afectado por la eficacia de la cláusula es él, y no tiene derecho a quejarse, porque es él quien mantiene a los administradores en sus cargos y el que contrata" ya que "ello, que en los casos normales obedece a las razones ya expuestas, aquí es una mera formalidad"- , a lo que hay que añadir que la nulidad de un contrato ejecutado en parte no carece de consecuencias -el art. 1303 [del Código Civil] dispone la retroacción de prestaciones- y no impide valorar el desarrollo asimétrico de funciones cuando la totalidad de socios simultáneamente forma parte del órgano de administración ". Otras sentencias que han excepcionado la aplicación del art. 130 TRLSA por estas razones son las núm. 448/2008, de 29 mayo, y 412/2013, de 18 de junio".*

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



No es aceptable la desproporción que origina la interpretación sostenida por la sentencia ahora impugnada cuando afirma (F.J. cuarto, *in fine*) que "...por mucho que existiese un socio único en 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. Feliciano y Gerardo) 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. Feliciano y Gerardo 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.

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

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

Por lo demás, al margen de lo que se ha razonado, ampliamente, sobre la inexistencia de infracción normativa mercantil y, en particular, de los arts. 130 TRLSA y 217 TRLSC, que ya han sido interpretados, máxime en



la situación de sociedad de socio único que ostenta la mercantil DIA, difícilmente podrían ser considerados contrarios al ordenamiento jurídico estos emolumentos, máxime ante nuestra muy reiterada doctrina sobre la deducibilidad como gasto en el impuesto sobre sociedades de los intereses de demora que el contribuyente padece y sobre los que en su día se alegó tal causa de exclusión (serie de sentencias que comienza por la de esta Sala y Sección de 8 de febrero de 2021, dictada en el recurso de casación nº 3071/2019):

"[...] Por último, ya hemos dicho que en la legislación aplicable al presente recurso de casación no se contemplan como gastos no deducibles los "gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", pero lo cierto es que "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares".

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.

UNDÉCIMO.- 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.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico noveno de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la sociedad mercantil **NORFIN HOLDER, S.L.** contra la sentencia de 29 de abril de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1007/2017, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 1007/2017, deducido por NORFIN HOLDER, S.L contra la resolución de 11 de septiembre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestimó la reclamación formalizada contra el acuerdo de liquidación de 29 de julio de 2014, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, practicado por el impuesto de sociedades, ejercicios 2008 a 2010, actos ambos de revisión y liquidación que se anulan, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

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

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

Así se acuerda y firma.