



Roj: **STS 2433/2024 - ECLI:ES:TS:2024:2433**

Id Cendoj: **28079130022024100134**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/04/2024**

Nº de Recurso: **7481/2022**

Nº de Resolución: **734/2024**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CLM 1415/2022,**  
**ATS 9090/2023,**  
**STS 2433/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 734/2024**

Fecha de sentencia: 30/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7481/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/04/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7481/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 734/2024**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7481/2022, interpuesto por Postureo Asociados S.L., representado por la procuradora de los Tribunales doña Pilar Cuartero Rodríguez, bajo la dirección letrada de don Gregorio Rodríguez Lozano, contra la sentencia dictada el 29 de abril de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha ("TSJ Castilla-La Mancha"), en el recurso núm. 409/2020.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Castilla La Mancha núm. 106/2022 de 29 de abril, que desestimó el recurso núm. 409/2020, interpuesto por la representación procesal de Postureo Asociados S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo (TEAR) de Castilla-La Mancha de 13 de marzo de 2020, liquidación Impuesto de Sociedades, ejercicio 2014.

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

**1.- Preparación del recurso.** La procuradora doña Pilar Cuartero Rodríguez, en representación de Postureo Asociados S.L., mediante escrito de 8 de julio de 2022 preparó el recurso de casación contra la sentencia de 29 de abril de 2022.

El TSJ Castilla-La Mancha tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 1 de septiembre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 28 de junio de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Esclarecer si los gastos relativos a la retribución que perciban los socios que, al mismo tiempo son administradores o apoderados, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se acredite la correspondiente inscripción contable del gasto, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

Determinar si la respuesta a la anterior cuestión debe modularse cuando no conste la existencia del acuerdo de la Junta General que contempla el artículo 220 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital en virtud del cual el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requiere acuerdo de la junta general.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 14.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 220 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

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

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** La procuradora doña Pilar Cuartero Rodríguez, en representación de Postureo Asociados S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 15 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales.



Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 4, 10 y 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"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo, en relación con lo establecido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, y el artículo 220 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital ("LSC"), "BOE" núm. 161, de 3 de julio.

Solicita que la respuesta que dé el Tribunal Supremo a la cuestión sobre la que existe interés casacional objetivo, de acuerdo con lo dispuesto en el Auto de 28 de junio de 2023, sea la siguiente:

- los gastos relativos a la retribución que perciban los socios que, al mismo tiempo son administradores o apoderados, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se acredite la correspondiente inscripción contable del gasto, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

- Y ello aún en el caso que no constase la existencia de acuerdo de Junta General que contempla el artículo 220 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital en virtud del cual el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requiere acuerdo de la junta general, sobre todo si tal inobservancia no perjudica a los socios minoritarios (por no existir) o a terceros.

Entiende que las retribuciones percibidas por don Luis Andrés y doña Inocencia tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, al cumplir los requisitos de inscripción contable, correlación de ingresos y gastos, imputación con arreglo a devengo y justificación documental (a través de las nóminas aportadas), como consta acreditado en el expediente administrativo, no pudiendo por ello considerarse una liberalidad.

Interesa que se declare justificado el importe de 34.647,55 euros, correspondiente a las retribuciones del administrador único, don Luis Andrés, y de la socia-apoderada, doña Inocencia y, en consecuencia, procedente el importe declarado como deducible en la casilla 270, gastos de personal, del modelo 200 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, con las consecuencias correspondientes sobre la base imponible y los saldos de bases negativas, provenientes de periodos impositivos anteriores, pendientes de aplicación en periodos futuros.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 6 de noviembre de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que la STS 875/2023 de 27 de junio, RCA 6442/2021, ECLI:ES:TS:2023:3071, da gran relevancia al hecho de que -en el caso examinado-, se trataba de una sociedad unipersonal. Sin embargo, aquí, la recurrente es una sociedad familiar y sostener que no se aplican a estas sociedades las normas de la LSC, sobre la necesaria celebración de Junta general en los supuestos que esta norma determina, porque "no se hace daño a nadie", es tanto como enmendar la ley en su totalidad.

Considera que, en este supuesto, los gastos no eran deducibles porque, al ser cantidades percibidas por los socios y (aunque uno de ellos fuese administrador único) en una sociedad en que el cargo de administrador estaba contemplado como gratuito en los estatutos, se ha de entender, como hizo la sentencia recurrida, que se trataba de retribución por sus participaciones sociales, con lo que no eran deducibles ex, art. 14.1.a) TRLIS.

Aduce que los gastos por cantidades que perciben los socios que, al mismo tiempo son administradores o apoderados de una sociedad, aun si son por servicios prestados en favor de la actividad empresarial, no son gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aunque estén contabilizados y justificados documentalmente, si se abonan incumpliendo las normas mercantiles aplicables, en particular, en este caso, los arts. 217 y 218 LSC, sobre necesaria concreción estatutaria de las retribuciones de los administradores sociales y el art. 220 LSC, a cuyo tenor el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requiere acuerdo de la Junta General.

**5.- Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 8 de noviembre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.



Por providencia de fecha 22 de febrero de 2024 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de abril de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La controversia jurídica

Se trata de determinar si son deducibles como gastos, las retribuciones por importe de 34.647,55 €, que en el ejercicio 2014 percibieron don Luis Andrés , administrador único de la sociedad Postuero Asociados S.L., y doña Inocencia , socia-apoderada de la entidad, correspondiendo a cada uno el 50 % de la sociedad, que retribuyen servicios prestados a la sociedad en virtud de contrato de trabajo y distintos de los que le corresponderían como administrador y apoderada o, por el contrario, tales cantidades no serían deducibles, por considerarse "liberalidades", de acuerdo con lo dispuesto en el art. 14.1 e) del entonces vigente TRLIS.

### SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre el particular cuyo interés casacional ha justificado la admisión del recurso, se contiene en su Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"En el caso de autos son hechos no discutidos:

1-Que en los Estatutos no se contempla que el cargo de Administrador sea retribuido.

2-D. Luis Andrés es administrador único de la sociedad, y D.<sup>a</sup> Inocencia , socia-apoderada de la misma, siendo dueños al 50 % de la citada sociedad. Son cónyuges.

3-Que existiendo formalmente contratos laborales entre la sociedad y los dos anteriores, éstos están dados de alta en el Régimen de Trabajadores Autónomos. RETA.

4-Que no consta Acuerdo de la Junta General de la mercantil por el que se acuerde la contratación laboral del matrimonio.

5-Que tanto D. Luis Andrés como Abogado y D.<sup>a</sup> Inocencia , licenciada en ciencias empresariales, realizan las actividades ordinarias que constituyen el objeto de la sociedad, en los términos establecidos en el Antecedente Jurídico

Primero; también las lleva a cabo Dña. Encarnacion , empleada de la mercantil que prestó declaración testifical; las retribuciones percibidas por ésta sí fueron admitidas como deducibles por la Agencia Tributaria.

Pues bien, como señala la Abogacía de Estado, lo importante en este caso no es la concreta retribución o efectivo desempeño de las actividades, sino el hecho de que, al ser D. Luis Andrés y D.<sup>a</sup> Inocencia titulares del 100% del capital social de la mercantil recurrente, su relación con la misma no reúne las características necesarias de ajenidad que determinarían la existencia de una relación laboral, para que, cumplidos el resto de los requisitos, las cantidades percibidas como retribuciones fueran susceptibles de deducción como gastos.

Efectivamente, los citados no pueden tener la consideración de trabajadores por cuenta ajena de la mercantil, al amparo de lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 julio, del Estatuto del trabajo autónomo, art. 1.1 del Estatuto de los Trabajadores - Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre-, pues la empresa es ellos.

Al mismo tiempo, no concurre el requisito del artículo 220 de la Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto Legislativo 1/2010, por no existir Acuerdo de la Junta General.

La afirmación de la demanda sobre la no necesidad de este requisito por el hecho de que al ser la mercantil propiedad de ambos, están reunidos, de hecho, en todo momento, no es aceptable y supone una confusión de personalidades jurídicas.

No se comprende bien, si se pretende una deducción de gastos por actividades, cómo no se modifican los Estatutos a fin de establecer el carácter retribuido del Administrador.

Es obvio que la finalidad de esta práctica es minorar la base imponible del impuesto de sociedades, estableciendo una retribución para los propietarios sobre la base de una pretendida relación laboral; en realidad estas cantidades constituyen beneficios de la sociedad que debieran revertir en los accionistas o partícipes vía dividendos o liberalidad, pero por esta razón no son deducibles como gastos de personal en el impuesto de sociedades; dichos dividendos tributarían como rendimientos de capital mobiliario en el IRPF de los cónyuges.



Por otro lado, aunque sea cierto que si los cónyuges no realizaran las actividades facturadas y la sociedad, en el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social, contratara a terceros para estas actividades, y que en esta situación sí serían deducibles como gastos de personal, no por ello debe significar que, entonces, se les deba aplicar la misma conclusión, pues como decimos, ellos, como dueños absolutos de la sociedad, con el control de la misma, no pueden contratarse a sí mismos, faltando las características de ajenidad y dependencia propias de toda relación laboral."

### **TERCERO. - El juicio de la Sala: remisión a la jurisprudencia**

Como se deduce de lo expresado, el debate se plantea en torno a la admisión de la deducibilidad, en sede de Impuesto sobre Sociedades, de las retribuciones de los dos socios de la entidad recurrente, percibidas no en su calidad de administrador y apoderada, sino en virtud de servicios distintos al desempeño de dichas funciones, relacionadas con las actividades ordinarias que constituyen el objeto de la sociedad.

La Administración, según recoge el auto de Admisión, consideró que, aunque los importes abonados se correspondían con determinadas prestaciones de servicios, formalizadas mediante contratos laborales, no eran deducibles al amparo del artículo 14.1, letras a) y e) del TRLIS, dado que ambos perceptores son socios de la entidad, cada uno al 50%, siendo don Luis Andrés administrador único y doña Inocencia, apoderada.

De forma ilustrativa, la sentencia recurrida niega *la existencia de una relación laboral* sobre la base de que los socios *no pueden tener la consideración de trabajadores por cuenta ajena de la mercantil, al amparo de lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 julio, del Estatuto del trabajo autónomo, art. 1.1 del Estatuto de los Trabajadores - Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre -, pues la empresa es ellos.*

Por tanto, a diferencia lo que acontece en otros recursos de casación, en los que hemos abordado la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, el presente asunto presenta unos perfiles diferenciados que, sin embargo, encuentran antecedentes en pronunciamientos de esta Sala.

Así, el propio auto de admisión alude a que en las sentencias 950/2022 de 6 de julio (rec. 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077) y 961/2022 de 11 de julio (rec. 7626/2020, ECLI:ES:TS:2022:2851) nos hemos pronunciado respecto de supuestos muy próximos y cuya doctrina podría, en principio, resultar aplicable al recurso actual, apreciación que, en efecto, debemos corroborar.

Tomando como referencia la primera de esas sentencias, debe significarse que el debate allí subyacente consistió en determinar si la retribución por los servicios, desarrollados al amparo de un contrato de trabajo (como aquí acontece) y prestados en beneficio de la sociedad por el socio mayoritario no administrador era o no deducible por la sociedad en su Impuesto sobre Sociedades.

En el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia 950/2022 de 6 de julio, dedicado al análisis de la noción de gasto no deducible, expresamos:

"[...]

#### 1.- La contextualización de la noción de gasto no deducible

Cuando el artículo 3.1 de la LGT alude a la capacidad económica de las "personas obligadas a satisfacer los tributos" no expresa un mero principio orientativo, sino que contiene un mandato para la ordenación del sistema tributario, reconocido, además, al máximo nivel normativo en el art. 31 de la Constitución.

Operando, por tanto, como límite de la potestad tributaria, la capacidad económica impedirá el gravamen de rentas ficticias y, a estos efectos, su ponderación deberá tomar como referencia, de entrada, la base imponible del tributo que, en el caso de sociedades, se calcula -en el método de estimación directa-, "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." (art 10.3 TRLIS).

A estos efectos, siempre sin perder de vista la referencia al principio de capacidad económica, cobran especial trascendencia las deducciones y, en particular, por lo que interesa a este recurso, los gastos deducibles.

En nuestra sentencia de 30 de marzo de 2021, rca 3454/2019, ya alertamos de que el concepto de gasto deducible no es pacífico, si bien se clarificó tras la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, "BOE" núm. 310, de 28 de diciembre, que remite al concepto más lógico y flexible de "gasto contable" que, sin perjuicio de que su definición deba verificarse por la normativa contable, se caracteriza como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma, el beneficio, superando los criterios de obligatoriedad jurídica, como el de indefectibilidad y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, nociones contrarias a la de gastos necesarios.



En aquella sentencia enfatizamos también que un "gasto contable", a estos efectos, debe realizarse 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. Allí afirmábamos que "[...]" 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."

Sin embargo, con vistas al cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, también advertimos que no puede concluirse que todo gasto contable es gasto deducible, obteniendo como conclusión que, "... cuando no haya que corregirse por las normas fiscales, el gasto contable será gasto deducible..."

En el binomio de gastos-ingresos, a partir de nuestra sentencia de 8 de febrero de 2021, rec. cas. 3071/2019, ECLI, hemos acogido, "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 . . . ", advirtiendo, además, que "[...]" 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...."

## 2.- La apreciación de la noción de gasto no deducible

Con relación a esta cuestión, compartimos las consideraciones de la sentencia recurrida sobre la normativa de aplicación, contenidas en su Fundamento de Derecho tercero.

De entrada, dado que el ordenamiento jurídico proporciona una definición en negativo o excluyente de lo que son gastos deducibles, ya que se centra en los "no deducibles" (art 14 TRLIS), la regla general debe ser la de la deducibilidad del gasto, sin perjuicio de las salvedades o excepciones que, en cada caso, se establezcan.

En definitiva, las premisas para delimitar la noción de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades deben construirse sobre la base de la regla general (deducibilidad) / excepción (no deducibilidad), atendiendo al espíritu y finalidad perseguida por la norma jurídica.

No es dable, bajo ningún concepto, invertir la secuencia para justificar el rechazo a la deducción. De entrada, la no admisión de la deducción habrá de basarse en un precepto legal, no sólo por lo que se acaba de exponer sino porque así lo exige el artículo 8. d) LGT. En esta línea, se descubre sin dificultad que, el intérprete de la norma tributaria habrá de ser especialmente cauteloso a la hora de delimitar el carácter deducible de un gasto sobre la base de la calificación jurídica ( art 13 LGT), conforme hemos alertado con anterioridad.

En suma, no cabe suscribir interpretaciones, forzando la calificación jurídica de los hechos. Insistimos, en línea con lo expresado, que el ordenamiento jurídico ofrece otras vías, como la del conflicto en aplicación de la norma o la simulación.

Ahora bien, en sintonía con lo que ya hemos anticipado, precisa la sentencia recurrida -oportunamente-, que no son deducibles todos los gastos en los que pueda incurrir la sociedad para obtener sus ingresos pues, tal funcionalidad requiere que el gasto sea real y correlativo al ingreso.

Estando de acuerdo, básicamente, con dicha afirmación, matizamos, no obstante, que lo primordial será atender a la causa o a la finalidad que determina la existencia del gasto. En este sentido, cuando la sentencia se refiere a la retribución de fondos propios, considera que, si el reparto de beneficios "no encuentra su fundamento en la condición de socio, accionista o partícipe del perceptor y retribuye el trabajo de administrador, sí será deducible".

La reflexión transcrita debe interpretarse en el sentido de que la retribución abonada no será deducible si responde a la simple condición de socio, accionista o partícipe, pero lo será cuando obedezca a la actividad desarrollada o al servicio prestado. En definitiva, en casos como el que nos ocupa, evidentemente, nadie puede pretender que, quien realice la actividad o preste el servicio se desprenda o abstraiga de su condición de socio, accionista o partícipe, razón por la que, el acento deberá ubicarse en la realidad y efectividad de la actividad desarrollada, más que en la condición de socio, accionista o partícipe de quien la realiza.



En este caso, sin perjuicio de que se discuta la adscripción jurídica de los servicios prestados a la sociedad por don [...] (relación laboral o autónomo, incluso, mercantil, como también se ha sugerido) no existe discusión sobre la circunstancia de que tales servicios fueron efectivamente realizados, -se reconoce la actividad de pastelero- ni tampoco se cuestiona que la remuneración fuera realmente abonada (hay nóminas).

Llegados a este punto, no se alcanza a comprender por qué el abogado del Estado mantiene que la retribución percibida no se encuentra correlacionada con la actividad empresarial, al considerar que el desempeño del trabajo -como empleado con la categoría de pastelero- no estaría orientado a tal fin, sobre la base de lo que ponía de manifiesto el TEAR de Castilla y León, a la vista de que tales funciones de pastelero eran también ejercidas por otros empleados por cuenta ajena.

Sin embargo, de lo actuado en vía administrativa y judicial resulta que la recurrente se dedica, precisamente, a la pastelería industrial por lo que la circunstancia de que haya otros empleados -también pasteleros-, más bien milita en favor de reconocer que, cuando la sociedad retribuía los servicios de don [...] perseguía, precisamente, la obtención de ingresos, desde el momento que la actividad del socio, al igual que la de algunos empleados, se insertaba dentro de su actividad empresarial.

Por lo demás, aunque no se haya prestado especial atención ni en vía administrativa ni en la instancia, cabe señalar que el sustrato del recurso responde a una relación entre partes vinculadas -se considerarán como tales una entidad y sus socios o partícipes [art 16.3 a) TRLIS]-. Pues bien, la regulación de este tipo de operaciones sugiere que una prestación de servicios, retribuida, entre la sociedad y el socio mayoritario no debería alimentar, por sí misma, los recelos que, en último término, determinaron el rechazo de la deducción. Es más, en estos casos, el debate suele centrarse en la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, a determinar "por su valor normal de mercado", cuestión ajena al presente recurso.

3.- La consideración como deducibles de los gastos relativos a las retribuciones que perciban los socios en su condición de trabajadores.

Nuestra citada sentencia de 30 de marzo de 2021, rca 3454/2019, permite interpretar el artículo 14 TRLIS en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; siendo, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.

A la vista de esta doctrina, en presencia de una retribución por un trabajo o una prestación efectivamente realizada, difícilmente podrá desvirtuarse dicha realidad -y la traducción jurídica de su deducibilidad, como regla general-, acudiendo a una categoría como la de la liberalidad que, además, excluye expresamente la destinada a socios o partícipes, incluso, aunque tuviera por objeto la correlación con la actividad y la consecución de un mejor resultado empresarial.

Así lo corrobora la sentencia de 30 de marzo de 2021, rca 3454/2019, en la que, en definitiva, proclamamos que los donativos o liberalidades constituyen una categoría autónoma de la general, de gasto deducible, apuntando que "[d]e 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."

Consecuentemente, si en el caso de las liberalidades y donaciones se excluyen, incluso, aquellas correlacionadas con la actividad empresarial cuando tengan como destinatarios a socios o partícipes,



conforme a lo expuesto no resultará posible extender la precitada salvedad al ámbito de los gastos deducibles en general.

Por otro lado, la propia Administración demandada ha reconocido en varias ocasiones (por ejemplo, consulta vinculante V2399-21, de 23 de agosto) que los gastos relativos a las retribuciones que perciban los socios en su condición de trabajadores serán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales así como los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental.

Unos meses antes, la consulta vinculante V0625-21, de 17 de marzo, ofrecía una respuesta semejante en un supuesto en el que los tres socios de una entidad (cada uno, con un tercio de participación) eran administradores solidarios (cargo gratuito) y trabajadores de la empresa, desarrollando alternativamente trabajos varios por los que percibían una retribución anual.

Si, en dicha consulta, cada uno de los socios era también administrador, esa circunstancia carecía de relevancia, en la medida que lo esencial era la retribución que cobraban los socios como trabajadores (además, el cargo de administrador era gratuito). Por otra parte, cada uno de los socios poseía el 33 por ciento de la sociedad, lo que tampoco fue objeto de objeción, de manera que, en principio, para la Administración resultaba indiferente el porcentaje de participación y, al igual que aquí ocurre, concurrían más empleados en el ejercicio de la actividad empresarial, lo que tampoco impidió llegar a la conclusión expresada.

En definitiva, estas respuestas de la Dirección General de Tributos sirven para constatar que situaciones como las que nos ocupa no son, en absoluto, inéditas ni aisladas."

Sobre la base de la transcrita argumentación, la sentencia 950/2022 de 6 de julio (rec. 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077) estableció como criterio interpretativo que "los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, cuando observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental."

En el asunto resuelto por la sentencia 950/2022 de 6 de julio, la decisión recurrida resultaba contraria a esa doctrina, por cuanto, sobre la base de apreciar la ausencia de ajenidad en la relación entre el socio mayoritario no administrador y la recurrente, rechazó la deducción de forma improcedente.

Esa circunstancia es la que esgrime la Sala de instancia para justificar, también en este caso, el rechazo de la deducción lo que -tal y como advertimos en aquellas sentencias- "resulta ineficaz, tanto para excluir la específica correlación con la actividad empresarial como para armar, desde la mera abstracción de una operación de calificación jurídica, su consideración como liberalidad o, incluso, como retribución de los fondos propios."

En consecuencia, procede dar por reproducida la doctrina proclamada en las expresadas sentencias 950/2022 de 6 de julio (rec. 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077) y 961/2022 de 11 de julio (rec. 7626/2020, ECLI:ES:TS:2022:2851), doctrina que determina también la estimación del presente recurso de casación; sin que obste a ello la circunstancia de que los socios fueran al mismo tiempo, administrador (don Luis Andrés) y apoderada (doña Inocencia), máxime cuando, en este caso, las cantidades percibidas derivaban no de esa condición sino de la prestación de otros servicios relacionados con el objeto de la sociedad, constituyendo su deducibilidad el objeto del debate casacional.

Por otro lado, la circunstancia de que no figure el acuerdo de la Junta General que, para el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores, reclama el artículo 220 LSC, no puede desvirtuar la anterior conclusión; de la misma manera que la falta de acuerdo de la Junta -ex art 217 LSC- tampoco comporta, de forma automática, la imposibilidad de deducir las retribuciones de los administradores (por todas, sentencia 75/2024, de 18 de enero, rec. 4378/2022, ECLI: ES:TS:2024:214), por cuanto lo que ha de primar, en uno y en otro caso, es que tales cantidades retribuyan servicios efectivamente realizados, esto es, la causa o a la finalidad que determina el gasto, siempre que la remuneración, realmente abonada, se acredite mediante la inscripción contable del gasto, se impute con arreglo a devengo y resulte avalada por justificación documental, lo que aquí no se discute.

#### **CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

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





Los gastos relativos a la retribución que perciban los socios que, al mismo tiempo son administradores o apoderados, como consecuencia de la efectiva prestación de servicios, distintos a los derivados de tal condición, en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aunque no conste el acuerdo de la Junta General que contempla el artículo 220 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, siempre que exista inscripción contable del gasto, se imputen con arreglo a devengo y revistan justificación documental.

Dado que la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Castilla-La Mancha núm. 106/2022 de 29 de abril, no resulta conforme con la anterior doctrina, con estimación del recurso de casación, debemos casarla y anularla.

Asimismo, no discutiéndose, en este caso, que las cantidades abonadas retribuían servicios efectivamente prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, que existía inscripción contable del gasto, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, conforme a todo lo expuesto, estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 409/2020, interpuesto por la representación procesal de Postureo Asociados S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo de Castilla-La Mancha de 13 de marzo de 2020, resolución que anulamos, así como la liquidación de la que trae causa.

#### **QUINTO. - Costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no ha lugar a hacer declaración expresa de condena en costas en el recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. No ha lugar a hacer pronunciamiento sobre las costas de instancia.

#### **FALLO**

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

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.
- 2.- Estimar el recurso de casación 7481/2022, interpuesto por la representación procesal de Postureo Asociados S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Castilla-La Mancha núm. 106/2022 de 29 de abril, en el recurso núm. 409/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 409/2020, interpuesto por la representación procesal de Postureo Asociados S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo de Castilla-La Mancha de 13 de marzo de 2020, resolución que anulamos, así como la liquidación de la que trae causa.
- 4.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.