

**Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).****Sentencia de 13 noviembre 2008**[RJ\2009\59](#)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Base imponible: partidas deducibles: gastos de personal: participaciones de administradores en los beneficios de la sociedad: retribuciones satisfechas a consejeros de la entidad: no consideración como participación en los beneficios: cantidades no fijadas en los estatutos de la sociedad: deducción improcedente; retribución variable de consejero que desempeña también el cargo de director gerente de la empresa: consideración como remuneración del personal asalariado: improcedencia, al no haberse probado que responda a la contraprestación de sus servicios profesionales como gerente: deducción improcedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación núm. 2578/2004

Ponente: Excmo Sr. angel aguallo aviles

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -Sección Segunda- dictó Sentencia, en fecha 29-01-2004, parcialmente estimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «Mahou, SA» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 06-07-2001, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades. El TS desestima el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente y estima el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado y casa y anula la Sentencia de instancia «únicamente en el punto que declara que las remuneraciones satisfechas por Mahou, SA a los miembros de su órgano de administración, incluido en el mismo el Consejero Delegado, constituyen un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992.»

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a trece de noviembre de dos mil ocho.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Señores al margen anotados, el presente recurso de casación núm. 2578/2004, promovido por el Procurador de los Tribunales don Federico José Olivares de Santiago, en nombre y representación de la entidad mercantil MAHOU, S.A., y por el Abogado del Estado, en nombre de la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, contra la [Sentencia de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992\)](#), dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 962/2001, en el que se impugnaba la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de julio de 2001, que estima parcialmente la reclamación formulada contra el Acuerdo de la Inspectora Jefe de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 15 de junio de 1998, que confirma la propuesta de regularización derivada del acta de disconformidad (núm. 62118771) incoada a la actora el 19 de diciembre de 1997, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992.

Han sido partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado y la mercantil MAHOU, S.A, con la representación procesal ya mencionada.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO**

Tras las oportunas actuaciones de comprobación, la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Tributaria incoó a la mercantil Mahou, S.A. acta previa de disconformidad (núm. 62118771), de fecha 19 de diciembre de 1997, que contenía una propuesta de regularización de la que derivaba una deuda tributaria a ingresar en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992, de 238.058.000 ptas. (133.891.552 ptas. de cuota, 67.683.097 ptas. de intereses de demora y 36.483.351 de sanción). Según se hace constar literalmente en el punto 2 de dicha acta, procedía «modificar el resultado contable (antes

del impuesto sobre Sociedades) por estos conceptos: A. Cantidades que no procedía incluir entre los gastos declarados y que elevan el resultado contable comprobado en 378.981.472 ptas. por los siguientes conceptos: -174.071.004 pts.- Retribuciones de miembros del Consejo de Administración, que no reúnen los requisitos establecidos para su deducibilidad (art. 13 [L.I.S. \(RCL 1978, 2837 \)](#)). Este hecho no se considera, a juicio de la Inspección constitutivo de infracción tributaria grave. -3.609.831 pts.- Gastos del Consejo de Administración y de Dirección-Gerencia, que no tienen el carácter de deducibles. (art. 14 f LIS). -11.598.952 pts. Mayor Dotación a Provisiones de Tráfico que, no reuniendo las condiciones exigidas para su deducibilidad, en el ejercicio 1991, se consideran deducibles en el ejercicio 1992. (art. 82 [R.I.S. \(RCL 1982, 2783, 2941 \)](#)) -69.263.841 pts.- Dotaciones para Provisiones por Depreciación de Cartera de Valores correspondientes a sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal (Castemo, S.A y Malta de Inversiones S.A en las que la entidad participa con el 100% de su capital), que no tiene carácter de deducible. (arts. 15 y 19 L.I .S.) -132.969.000 pts.- Improcedente amortización de envases de vidrio retornables, cuya regularización debe efectuarse por diferencia de inventarios al inicio y fin de ejercicio. El importe señalado corresponde a la diferencia entre el cargo por amortizaciones y roturas habidas en el ejercicio y el procedente por regularización en concepto de existencias (art. 52 R.I .S.). - 7.308.891 pts. en concepto de Otros Gastos de Explotación por importe de: correspondiente a multas y sanciones (5.772.240 ptas.) y a intereses de demora por actas de inspección (1.536.651 ptas.) que no tienen carácter de deducible. (arts. 13 LIS y 100 y 110 RIS). -3.357.857 ptas.- Gastos de otros ejercicios, por gastos de seguridad social correspondientes a otros ejercicios. (art. 88 RIS).

B. Procede modificar las cantidades detraídas de la cuota por estos conceptos: -Deducciones en la cuota por inversiones en AFN ([Ley 31/1991, de 30 de diciembre \(RCL 1991, 3025 \)](#) de presupuestos Generales del Estado para 1992), por importe de 1.248.037 ptas. (5% de 24.960.747 pts. que no tienen carácter de inversión.) -las restantes cantidades deducidas de la Cuota Líquida por pagos a cuenta son correctas». El acta se calificó de previa al haber utilizado la Inspección únicamente los datos y antecedentes de las sociedades Castemo, S.A. y Malta de Inversiones, S.A., ambas en régimen de transparencia fiscal. Así mismo consta en el punto 3 de la citada acta que «[l]os hechos consignados, a juicio de la Inspección, sí constituyen infracción tributaria grave, en virtud de lo dispuesto en los artículos 77 y 79 de la [Ley General Tributaria \(LGT \(RCL 1963, 2490 \)](#)), redacción [Ley 10/1985 \(RCL 1985, 968, 1313 \)](#), BOE 27.4)», proponiéndose una sanción del 50% de la cuota tributaria.

Emitido el preceptivo informe ampliatorio del Inspector actuario justificando su propuesta, y presentado el 28 de enero de 1998 escrito de alegaciones por la sociedad recurrente, finalmente, la Inspectora Jefe de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con fecha de 15 de junio de 1998, dictó acuerdo liquidatorio confirmando la propuesta de regularización contenida en la referida Acta excepto en lo relativo al «ajuste negativo a la base imponible por un importe de 11.598.952 pesetas, que es propuesto por el actuario en este ejercicio 1.992 como consecuencia de la regularización de la dotación a la provisión para insolvencias llevada a cabo en la comprobación del ejercicio 1.991 por Acta A02 nº 62118762», que es declarada improcedente, «ya que por resolución de es[a] misma fecha, referida a la citada Acta A02, esta jefatura consideró correctamente dotada la provisión para insolvencias de la que trae causa el ajuste negativo ahora analizado» (Considerando Sexto, folio 374); en consecuencia, se procedía a practicar la correspondiente liquidación provisional de la que resulta una deuda tributaria de 234.078.450 ptas., de las que 137.951.186 ptas. corresponden a la cuota, 26.391.994 ptas. a la sanción y 69.735.270 ptas. a los intereses de demora.

SEGUNDO

Frente al acto de liquidación, el 7 de julio de 1998, Mahou, S.A. interpuso reclamación económico-administrativa (R.G. 4249/98; R.S. 278-99), formalizando la misma mediante escrito presentado el 24 de noviembre de 1999, en el que, en síntesis, formula nueve alegaciones. En primer lugar, se defendía la deducibilidad de las retribuciones de los miembros de su Consejo de Administración, por varias razones: a) en la normativa fiscal aplicable no existe base alguna que permita rechazar dicho gasto; b) bastaría con lo preceptuado en el encabezamiento del art. 13 de la [Ley 61/1978, de 27 de diciembre \(RCL 1978, 2837 \)](#), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, L.I.S.) para que «la deducibilidad de la retribución del Consejo de Administración no pudiese ser discutida» al tratarse de un gasto imprescindible «para la obtención de los ingresos de una gran empresa constituida en forma societaria» (folio 20), pudiendo encuadrarse en el apartado d) de dicho precepto; c) la aplicación del art. 13.d) de la L.I.S. resulta aún mas evidente «en el caso del Consejero Delegado (Narciso) cuya retribución recibió el tratamiento propio de las relaciones laborales» (folio 21); d) el art. 33 de los Estatutos de la sociedad regula las "asignaciones fijas" de los miembros del Consejo de Administración, y dicho precepto es conforme «tanto con la normativa tributaria como con la mercantil, como ha[b]ría sido reconocido por los propios Tribunales Económico-Administrativos, sin que resulte de aplicación el apartado ñ) del artículo 13, por ser éste de aplicación únicamente a los supuestos de retribuciones

variables» (folio 27); e) en todo caso, la Inspección carece «de competencia para declarar la disconformidad con la ley o el reglamento de unos estatutos inscritos en el Registro Mercantil, ya que éstos gozan de presunción de legalidad» (folio 27). En segundo lugar, se alegaba la deducibilidad de los 3.357.857 ptas. satisfechos a la Seguridad Social que, a juicio de la Inspección, corresponden a ejercicios anteriores, toda vez que la «sociedad efectuó el pago en el ejercicio en el que se practicaron las correspondientes liquidaciones que fue el año 1992, sin que hasta entonces hubiera podido efectuar el pago porque no se había concretado su débito con la Seguridad Social», de manera que «el momento del devengo, que según el artículo 88 del [Reglamento de 1982 \(RCL 1982, 2783, 2941\)](#) determina la imputación, se produjo en es[e] ejercicio» (folio 28). En tercer lugar, se invocó la deducibilidad de los gastos de viajes realizados por los miembros del Consejo de Administración y de la Dirección General, al considerar que se efectuaron para atender a las necesidades de la empresa, y estar plenamente justificados, sin aludirse a gastos o conceptos genéricos, admitiendo la rectificación únicamente respecto a dos partidas «al no haber podido encontrar documentación suficiente acreditativa de la razón por la que se efectuaron estos gastos», aunque se tenía «el pleno convencimiento de que se llevaron a cabo para efectuar gestiones en beneficio de la sociedad» (folio 29). En cuarto lugar, respecto de las cantidades no deducibles en concepto de multas y sanciones, se mostraba la conformidad con la rectificación de la Inspección, «pero no por el total mencionado porque en él está incluido un importe de 1.644.374 pesetas correspondiente a sanciones que fue dado como ingreso en la base imponible declarada por la sociedad en este ejercicio», por lo que se estimaba que no podía computarse de nuevo; por otro lado, sobre los intereses de unas actas de Inspección que fueron incoadas a la sociedad en 1992 y que ésta ingresó durante el mismo ejercicio, al haber sido «rechazado, casi de forma unánime tanto por la doctrina más destacada como por la jurisprudencia» el carácter sancionador de estos intereses, entendía la actora que debía rechazarse la rectificación que realizaba el Acuerdo al no considerarlos deducibles (folio 31). En quinto lugar, se solicitaba que se reconociera la deducibilidad de la provisión por depreciación de la cartera de valores mobiliarios, con fundamento, en esencia, en que: a) «responde a exigencias de principios contables básicos y constituye la forma de instrumentar las reglas de valoración previstas en la legislación mercantil, inspirados, unos y otras, en el deseo de garantizar la sanidad de las sociedades mercantiles y los derechos económicos de sus socios» (folio 34); b) el art. 71.2 [Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre \(RCL 1982, 2783, 2941\)](#), que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, R.I.S.), «admite, expresamente, su deducibilidad a efectos fiscales, en la cuantía prevista en el art. 72 del propio reglamento, sin que ninguna de las dos normas establezca salvedad alguna por el régimen fiscal de tributación de la sociedad participada, [y] ello, sin perjuicio, de que la sociedad transparente participada no impute las bases negativas al accionista por mandato del artículo 19.2 de la LIS»; y c) «[l]a dotación de la cartera permite ajustar el valor fiscal y contable de la participación a través de un mecanismo, en definitiva, idéntico al del artículo 390 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que regula el coste de titularidad de la participación sin que existan, por ello, razones para negar su plena deducibilidad» (folios 41-42). En sexto lugar, la actora reclamaba el derecho a la amortización de la partida correspondiente a los envases retornables aplicado por la Sociedad dado que «[n]i la Inspección en su informe complementario al Acta, ni el Acuerdo recurrido exponen argumentos que desvirtuen la tipificación conceptual de los envases retornables como elementos del activo inmovilizado» (folio 44), y reuniendo éstos todos los requisitos del art. 52.1 del Reglamento, y, «ha[biendo] demostrado suficientemente (según Anexo 3 adjunto) la dotación individual a la amortización realizada, agrupando a estos efectos en registros auxiliares los elementos de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización (las botellas retornables agrupadas por tipo y caducidad)», constituyen un activo material y por tanto amortizables. En séptimo lugar, alegaba Mahou, S.A. que la deducción por inversiones en activos fijos nuevos debía quedar reducida únicamente a 652.248 ptas., ya que las facturas no admitidas por la Inspección corresponden a inversiones aptas para la deducción, como son la instalación de nuevos trenes de botella y otras instalaciones complejas construidas bajo la dirección de la propia sociedad y en las que se ha contratado con diversas empresas especializadas el suministro de distintos elementos y la realización de trabajos concretos, que constituyen «una partida del importe total representado por la adquisición de la maquinaria en cuestión», sin que «exist[a] justificación para que se adopten criterios distintos en función de la forma en que se contrate por la sociedad la realización de una misma inversión» (folios 50-51). En octavo lugar, estimaba la recurrente que no procedía en ningún caso la imposición de sanción al no concurrir los requisitos necesarios para que pueda entenderse que se produce una infracción grave, dado que no existe el elemento de la culpabilidad, pues en ninguno de los casos su «representada actuó con ánimo defraudador» (folio 55). Y, por último, se defendía que el «sistema de cálculo [de los intereses en la liquidación] da[ba] lugar a un indiscutible enriquecimiento injusto para la Administración que carece de todo fundamento legal y suponía una abierta violación del principio de equidad y que, por tanto, debe ser evitado» (folio 57) mediante la aplicación del art. 87.1 [Ley 230/1963, de 28 de diciembre \(RCL 1963, 2490\)](#), General Tributaria (en adelante, L.G.T.) «que señala como fecha final para el cálculo de los intereses la del día en que se practique la regularización tributaria» (folio 58).

La reclamación fue estimada parcialmente por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.), de fecha 6 de julio de 2001, que acuerda anular la liquidación impugnada, ordenando la práctica de una nueva liquidación en los términos recogidos en la resolución. Dicha Sentencia, estima las pretensiones de la entidad ordenando modificar la liquidación practicada: a) en lo relativo al ajuste propuesto por los gastos de multas y sanciones, debiendo acomodarse al punto quinto del acuerdo objeto de reclamación, tras comprobar que la rectificación allí recogida no había sido incluida en la liquidación impugnada; b) en lo relativo a los intereses de actas de Inspección de ejercicios anteriores en que el Tribunal en Resolución de 8 de mayo de 1996, llegó a la conclusión de que es procedente la deducibilidad de los mismos; y c) en cuanto a la calificación de los envases como activo fijo material, anula el ajuste establecido por esta causa. En consecuencia, ordena en el Fundamento de Derecho Undécimo dejar sin efecto la parte de la sanción imputable a los ajustes anteriores.

TERCERO

Contra la citada Resolución del T.E.A.C., el 12 de septiembre de 2001, Mahou, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 962/2001, formulando demanda mediante escrito presentado el 14 de febrero de 2002, que fundamentada en siete motivos. Así, en primer lugar, se defendía la admisión como gasto de las retribuciones a los miembros del Consejo de Administración, poniendo el acento en que: a) desde un punto de vista empresarial, es indiscutible que para que una sociedad de las características de Mahou, S.A. «pueda desarrollar su actividad de forma satisfactoria tiene que ser dirigida por un órgano de administración competente compuesto por personas suficientemente cualificadas y a las que hay que retribuir adecuadamente» (pág. 6); b) las retribuciones a los miembros del Consejo de Administración de Mahou, S.A. pertenecen a la modalidad de "asignaciones fijas", totalmente independientes de los beneficios obtenidos por la sociedad, y es claro que el art. 13.d) de la [L.I.S. \(RCL 1978, 2837\)](#) admitía como gasto dicho tipo de remuneraciones; c) existiría abundante jurisprudencia que pone de manifiesto que la deducibilidad de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración de las sociedades anónimas no está condicionada por la normativa mercantil, sino únicamente por la fiscal. En segundo lugar, Mahou, S.A. mantenía la deducibilidad de los pagos a la Seguridad Social por importe de 3.357.857 ptas. que la sociedad realizó durante el ejercicio 1992, pues «el único momento en que pudo haberse efectuado este pago fue en 1992», «cuando la Seguridad Social practicó las liquidaciones por las que se efectuaron estos pagos y cuando se concretó el débito de la sociedad con la misma», al tratarse de unas liquidaciones complementarias «como consecuencia de una diferencia de interpretación, respecto al cálculo de las bases de cotización -sin que en ningún momento los servicios correspondientes calificaran estos hechos como infracción grave-»; «[l]a sociedad -señalaba- hasta que le fue notificada la nueva liquidación, de ninguna manera consideró que tenía una deuda pendiente con la Seguridad Social que es lo que le hubiera permitido dotar la provisión que regulaba el artículo 84 del [Reglamento del Impuesto de 1982 \(RCL 1982, 2783, 2941\)](#) » (págs. 17-18). En tercer lugar, la actora reclamaba la deducibilidad de la partida de gastos de desplazamiento de miembros del Consejo de Administración, al haber quedado justificados debidamente «la necesidad de los mismos y su motivación» (pág.21). En cuarto lugar, respecto a la provisión por depreciación de la cartera de valores mobiliarios, Mahou, S.A. recoge «otros preceptos y argumentos -distintos a los empleados por la Inspección- que avalan la posibilidad de dotar la provisión por las acciones de la sociedad transparente» (pág. 24), entre ellos «el principio de prudencia que requiere que solo se contabilicen los beneficios reales y, por tanto, que se tomen en cuenta para su determinación todas las pérdidas experimentadas durante el ejercicio», y, por otro lado, el art. 195.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobado por el [Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre \(RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206\)](#) (en adelante, L.S.A.) y los arts. 15 de la L.I.S. y 71.2 del R.I.S., «preceptos de los que deduce la posibilidad de realizar la referida dotación. En quinto lugar, la entidad recurrente solicita que se le reconozca el derecho a la deducción por inversiones en activos fijos ya que «[p]ara valorar bien la naturaleza de estas partidas hay que tener en cuenta la forma en que operó es[a] sociedad en la instalación de su nueva fábrica situada en el término de Alovera (Guadalajara) en la que montó nuevos trenes de botellas y otras instalaciones complejas, no con la fórmula de adquisición llave en mano, sino con la fórmula de dirigir la construcción propia empresa, adquiriendo piezas de distintos suministradores y contratando servicios con empresas especializadas, asumiendo ella los trabajos de ensamblaje y coordinación de todos los trabajos y suministros», razón por la cual, dichos gastos, debidamente acreditados mediante sus facturas y fichas de inventario, encajan en el supuesto previsto en el art. 217 del R.I.S. (pág. 28). En sexto lugar, en cuanto a la calificación de los hechos como infracción grave para la aplicación de la correspondiente sanción, considera la actora que no «concurren los requisitos que, según el artículo 79 de la [Ley General Tributaria \(RCL 1963, 2490\)](#) son necesarios para que puedan calificarse como infracciones graves», por considerar que no existe el elemento intencional por parte del sujeto pasivo, y existir discrepancias interpretativas en la mayoría de las cuestiones planteadas (pág. 31). Y, finalmente, reitera la entidad recurrente sus alegaciones respecto al cálculo de los intereses, cuestión sobre la que no se pronuncia el T.E.A.C.

El día 29 de enero de 2004 la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó Sentencia por la que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, don Federico José Olivares de Santiago, en nombre y representación de Mahou, S.A., contra la resolución de fecha 6 de julio de 2001, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, declara «que dicha resolución es nula en relación con la liquidación por el concepto de retribuciones a miembros del Consejo de Administración y por el de sanciones, siendo conforme a Derecho en todo lo demás», con fundamento, en esencia, en los razonamientos que a continuación se extractan.

En primer lugar, en cuanto a la primera de las cuestiones planteadas, después de transcribir el contenido del art. 13.ñ) de la L.I.S. y el art. 130 de la L.S.A., pone de manifiesto que, dado que «la norma tributaria habla de participaciones obligatorias por así imponerse en los Estatutos sociales, "o estén acordadas por el órgano competente"», «[p]rima facie, la norma tributaria parece más flexible a la hora de recoger la fuente u origen de la atribución de las "participaciones en los beneficios", al contemplar, tanto los Estatutos, como la decisión del órgano competente», debiéndose interpretar la especialidad de la norma tributaria «según su tenor literal, que es más amplio que el de la norma mercantil, a los efectos de la consideración como "gasto deducible" de las participaciones en beneficios de los administradores» (FD Segundo). Y, partiendo de esta premisa, alcanza la conclusión de que resulta procedente la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los miembros del Consejo de Administración y al Consejero Delegado, en esencia, por las razones que se exponen a continuación: a) en primer lugar, porque «la modalidad de retribución de los miembros del Consejo de Administración está prevista en el art. 33 de los Estatutos de la sociedad, mediante el mecanismo de la "denominada asignación fija", constituyendo la otra modalidad la de "participación en los beneficios", siendo satisfecho a dichos miembros la cantidad fija de 3.911.236 pesetas anuales, mientras que los cargos de mayor responsabilidad, como el Presidente, el Vicepresidente y el Consejero Delegado, recibieron además una retribución específica»; en segundo lugar, de dicho precepto estatutario «se desprende que la retribución a favor de los miembros del Consejo de Administración está jurídicamente reconocida, designando la "forma de retribución", con lo que se cumple el mandato legal, sin que pueda enervar este criterio el hecho de que su "cuantía" se calcule dependiendo del desarrollo económico de la sociedad, quedando relegado a dicho evento, pues la exigencia de tal requisito no [se] prevé en la norma fiscal, que lo que sí exige es el respecto a los [lí]mites legales de su cuantía»; en tercer lugar, que la retribución por participación en beneficios no debe confundirse con la retribución al personal de alta dirección, personal que «si bien puede desarrollar las actividades propias de los órganos rectores de la sociedad, dichas funciones le son conferidas por el órgano de administración mediante la relación laboral de carácter especial que se constituye entre ambas partes, por lo que la naturaleza jurídica o fuente de la que proceden son diferentes y de consecuencias jurídicas distintas»; en cuarto lugar, conectado con lo anterior, que en relación con el Consejero Delegado (Sr. Narciso), «existe una relación laboral, estando afiliado a la Seguridad Social, figurando su retribución contabilizada en la cuenta de "gastos de personal", practicándose por la sociedad las correspondientes retenciones»; y, finalmente, que resultarían aplicables, según los casos, bien el art. 112.1.c) del R.I .S. (que incluye entre las cantidades devengadas por "servicios profesionales" las «tareas de gestión de elementos patrimoniales, dirección de proyectos y obras de asesoramiento cuando el servicio no se preste como consecuencia de un contrato laboral») y el art. 104 de la misma norma (que considera deducible los «gastos de personal», entre los que se integran «los sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole del personal asalariado») (FD Segundo).

En segundo lugar, respecto de los gastos relativos a las cuotas sociales correspondientes al ejercicio 1991, la Sentencia impugnada, después de transcribir el art. 88.1 del R.I .S., que establece el criterio del devengo, y el art. 88.4 del R.I .S., que permite utilizar otros criterios de imputación distintos cuando se cumplan ciertos requisitos, y señalar que como «el cumplimiento de estos requisitos no ha sido acreditado», «en principio, el criterio aplicable es el del "devengo"», concluye: «en el presente caso, los gastos a que se contrae la cuestión son los relativos a las cuotas sociales correspondientes al ejercicio 1991, y aunque, como consecuencia de las declaraciones o liquidaciones complementarias presentadas, con motivo del diferente criterio mantenido por la sociedad recurrente y la Seguridad Social en torno a la fórmula de cálculo de las bases, el pago de las cuotas resultantes se realizaron en el ejercicio 1992, lo relevante a los efectos de la norma fiscal, no es el momento de pago, sino cuándo se hubieran devengado; por lo tanto, tratándose del complemento de las deudas originadas en el ejercicio anterior, no procede la deducibilidad en ejercicio liquidado» (FD Tercero).

Respecto de la deducibilidad de los gastos de locomoción y viajes realizados por el Presidente y el Consejero Delegado, la Sala desestima el motivo de impugnación siguiendo el criterio mantenido en la [Sentencia de esa misma Sala de fecha 5 de diciembre de 2002 \(PROV 2006, 282806\)](#) (rec. núm. 501/00), en la que la recurrente es la misma sociedad. En particular, después de subrayar que, para que el gasto sea deducible es preciso que sea necesario para la obtención de los rendimientos (art. 13 de la L.I.S.), que esté justificado (art. 37 del R.I .S.), que se haya contabilizado (art. 37, ya citado), y que se

haya imputado a la base imponible en el ejercicio de su procedencia (art. 88.1 del R.I .S.), señala que «[p]artiendo de que los artículos 13 de la Ley y 111 del Reglamento no contienen una relación exhaustiva de gastos deducibles, es evidente que no debe excluirse que aparte de las que allí se enumeran existan otra partidas igualmente deducibles en tanto que gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, pero en virtud del régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la Ley General Tributaria , corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos». Y, después de reiterar el contenido del citado art. 114 L.G.T ., relacionarlo con el régimen de la carga de la prueba previsto en el art. 1214 [CC \(LEG 1889, 27\)](#) , y recordar la presunción de validez de los actos administrativos que establece el art. 57 de la [Ley 30/1992 \(RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246\)](#) , concluye que, en el presente caso, «si bien existe identificación de las personas que realizan los citados viajes, así como la realidad del gasto, lo cierto es que de los datos ofrecidos por la sociedad y teniendo en cuenta las fechas en que los viajes se producen, como dice el Informe ampliatorio coincidentes con los períodos vacacionales de estas personas, la Sala comparte el criterio de la Administración sobre la insuficiencia de la "necesidad" de dichos gastos, que no responden a un programa de actividades empresariales "stricto sensu"» (FD Cuarto).

En cuarto lugar, en relación al ajuste en las dotaciones a las provisiones por "depreciación de la cartera de valores", correspondientes a las sociedades Castemo S.A. y Malta de Inversiones, S.A., que tributan en régimen de transparencia fiscal como sociedades de cartera, confirma el criterio de la Administración con base en lo dispuesto en el art. 72.2 del R.I .S y en el art. 19 de la L.I.S . Conjugando ambos preceptos -señala la Sentencia- «se extraen las siguientes consideraciones»: a) «que una sociedad transparente puede proceder a la dotación a la "provisión por depreciación de valores mobiliarios", teniendo el carácter de "partida deducible", al determinar los rendimientos netos»; b) «que si como consecuencia de las normas de determinación de las bases, la base imponible es negativa, no cabe la imputación de la misma a los socios»; y «que el mecanismo previsto por el legislador en dicho supuesto es el de la compensación, que los arts. 156 a 163 del Reglamento regulan, es decir, enmarcado en la liquidación de la sociedad, no trasladándose sus consecuencias fiscales a los socios, sean personas físicas o personas jurídicas, sin que puedan, a su vez, constituir otra "provisión por depreciación de valores mobiliarios", dado el sistema de tributación en régimen de transparencia fiscal y el mecanismo de determinación de la cuantía de la dotación a la provisión, pues si el resultado de dicha cuantía es positivo, su importe se considera como ingreso del ejercicio; y si es negativo, constituye, como hemos dicho, gasto deducible. Y tales consecuencias son las que se trasladan o no a los socios de la sociedad transparente» (FD Quinto).

En quinto lugar, la Sentencia examina el ajuste por importe de 1.248.037 ptas. que realizó la Inspección por el concepto de deducción por «inversiones en Activos Fijos Nuevos». A este respecto, tras exponer qué debe entenderse por activos fijos nuevos conforme al art. 26 de la L.I.S . y el art. 214 del R.I .S., y de acuerdo los requisitos establecidos por la [Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 9 de octubre de 1996 \(RJ 1996, 7255\)](#) (rec. 3/221/1994), la Sentencia concluye que «[e]n el presente caso, la sociedad recurrente aporta una serie de facturas y albaranes, de cuya lectura se desprende que los conceptos a los que responden [son] operaciones de reparación y sustitución de elementos de las maquinarias a las que se hace referencia, constituyendo la actividad de la empresa de la que se adquieren, la de "fabricación de repuestos y reparación de máquinas para plantas enbotelladoras"; de hecho, algunas de las facturas aportadas lo son por el concepto de "revisión" de determinadas máquinas»; razón por la cual, «la Sala considera que dichos elementos no pueden tener la consideración de "activo fijo nuevo" y, por consecuencia, no puede deducirse de la cuota del Impuesto sobre Sociedades el correspondiente a la inversión efectuada en ellos, sino que pueden tener más el carácter de "gastos de conservación y reparación"» del art. 114 del R.I.S. (FD Sexto).

Por último, en relación con la sanción, la Sentencia concluye que «al no haber existido ocultación de datos por parte de los recurrentes, y sí una aplicación errónea y discrepante de las normas», aplicando lo establecido en el art. 77.4.d) de la Ley General Tributaria, «no procede la imposición de la sanción» (FD Séptimo).

CUARTO

Contra la citada [Sentencia de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992\)](#) de la Audiencia Nacional , tanto la representación procesal de la entidad Mahou, S.A., mediante escrito presentado el 12 de febrero de 2004, como el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado el 4 de febrero de 2004, prepararon recurso de casación.

La citada mercantil formalizó la interposición por escrito presentado el 23 de marzo de 2004, en el que señala que la citada resolución judicial «incurre en infracciones tipificadas en el artículo 88.1 de la [Ley](#)

[Jurisdiccional \(RCL 1998, 1741\)](#) como motivo de casación, y concretamente, en el motivo que enumera la letra d) del apartado 1 de dicho artículo: ("Infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate")» (pág. 6-7).

En primer lugar, se alega la vulneración por la Sentencia de instancia del art. 22, apartados 1, 2 y 3, de la [L.I.S. \(RCL 1978, 2837\)](#), y del art. 88 del [R.I.S. \(RCL 1982, 2783, 2941\)](#), al no haber admitido como gasto en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 la cantidad de 3.357.857 ptas. que satisfizo Mahou, S.A. a la Seguridad Social «como consecuencia de una liquidación complementaria que giró a la sociedad rectificando la declaración que ésta había presentado por el ejercicio 1991» (pág. 8). A este respecto, tras recordar que, de acuerdo con la Sentencia recurrida, la sociedad infringió el apartado 1 del art. 88 del citado Real Decreto, que establecía el criterio del devengo, salvo que la sociedad hubiera optado por otro criterio distinto de imputación cumpliendo los requisitos establecidos en el apartado 4 del mismo precepto -lo que no hizo-, la representación de Mahou comienza advirtiendo que «[l]a sociedad no dio cumplimiento a estos requisitos, porque consideró que al aplicar este gasto en el ejercicio 1992 no estaba en el supuesto del apartado 4 del artículo 88 sino en el del apartado 1» (pág. 9). Y es que, entiende la actora que lo que el referido art. 88.1 establecía en relación con los gastos es que «debían imputarse al ejercicio en que se había producido, con independencia del momento en que se hubiese producido su pago», y, a su juicio, el gasto tiene lugar «en el momento en que surge la obligación de abonarlo»; de manera que era «en el ejercicio en que surgía esta obligación cuando la sociedad debía computar el gasto en la base imponible o si no podía hacerlo por cualquier causa, constituir la consiguiente provisión» (pág. 9).

Para la representación de Mahou, S.A., el gasto controvertido debió imputarse al ejercicio 1992, pero no porque se hubiese abonado en dicho ejercicio sino porque en el mismo «nació la obligación de ingresarlo en la caja de la Seguridad Social». En efecto, la deuda con la Seguridad Social -sostiene- «surgió como consecuencia de una rectificación que practicaron los servicios competentes de este organismo, aplicando una interpretación de unos preceptos relativos a las bases de cotización que distaban mucho de estar claros y sin que en ningún momento estos servicios calificasen la actuación de [la] sociedad como infracción grave»; y es evidente que hasta que se produjo esta rectificación «la sociedad no pudo aplicar este gasto, simplemente porque no tenía conocimiento de su existencia» (pág. 9). La propia Dirección General de Tributos, en una contestación de 14 de junio de 1984, habría reconocido la posibilidad de imputar como gastos unos "rappels" en el ejercicio en que se conoció sus importes (pág. 10).

Finalmente, pone de manifiesto la actora que la no admisión del gasto en 1992 implica la vulneración del último inciso del art. 88.4 del Real Decreto 2631/1982, que, al señalar que «[e]n ningún caso el cambio de criterio comportará que algún ingreso o gasto quede sin computar», venía a establecer «una exigencia básica del impuesto para que éste recayera realmente sobre la renta obtenida por las sociedades e incidiese sobre su verdadera capacidad de pago». Mahou, S.A. -se concluye- «no pudo computar este gasto en los ejercicios anteriores a 1992, porque no tenía conocimiento del mismo al no haber sufrido su obligación de pagarlo, y si tampoco se admite que lo aplique en este último ejercicio, está claro que se habrá quedado sin computar un gasto realmente soportado por la sociedad» (pág. 10).

En segundo lugar, se alega la vulneración por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de enero de 2004 del art. 13 de la L.I.S., y del art. 100 del R.I.S., al no haber admitido como gasto en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 la cantidad de 3.609.831 ptas. que satisfizo Mahou, S.A. en concepto de «diversos gastos incurridos por el Presidente y el Consejero Delegado de la sociedad como consecuencia de diversos viajes que realizaron a Francia, Suiza y Luxemburgo para celebrar diversas reuniones con representantes de otras empresas con las que mantenían negociaciones muy importantes para la sociedad» (pág. 11). A juicio de la actora, frente a lo que señala la resolución judicial impugnada, dichos gastos reunirían todos los requisitos que exigían los citados arts. 13 de la L.I.S. y 100 del R.I.S. para ser deducibles.

En particular, entiende la entidad recurrente que tales gastos de viaje reunían los tres requisitos exigidos por la Sentencia cuestionada, en la medida en que, como reconocería la propia Administración, «la sociedad presentó las facturas justificativas de estos gastos, estaban correctamente contabilizados y se imputaron en el ejercicio que se produjeron». Y, frente a lo que sostiene dicha Sentencia, también se habría cumplido el requisito de su "necesariedad". A este respecto, se señala en el recurso que, respondiendo a la solicitud de información que formuló la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación, Mahou, S.A. entregó un escrito en el que se ponía de manifiesto que se trataba «en definitiva, de desplazamientos a Suiza y Francia para celebrar reuniones con accionistas que determinaba una parte importante del capital social, la sociedad DANONE y el Grupo Gervás, que tenían su domicilio o residencia en estos países, y de desplazamientos a Estados Unidos para mantener contactos con importantes grupos cerveceros, con los que se mantenían negociaciones o bien para

contratar la distribución en España de cerveza fabricada por ellos o intercambiar tecnología» (pág. 12).

Considera Mahou, S.A. que no está planteando un «tema de valoración de la prueba realizada por la sentencia de instancia, aspecto que quedaría fuera del ámbito del recurso de casación», sino que se trata de «un tema conceptual, valorar lo que puede considerarse necesario o no para el desarrollo de la empresa». A este respecto, pone el acento en que la sentencia recurrida «no expone claramente las razones que la llevan a negar esta carácter, salvo una referencia casi tangencial» a que los viajes se realizaron «en los períodos vacacionales», circunstancia que, en su opinión, no es determinante porque es a veces en dichos períodos cuando es «más fácil encontrar fechas disponibles para ambas partes»; al contrario, «dedicar estas fechas a temas empresariales -se afirma- supone muchas veces que los altos ejecutivos se ven privados de un necesitado descanso anual» (pág. 13). Tampoco le parece a la representación procesal de Mahou, S.A. fundada la objeción, formulada por la Inspección en su Informe complementario al acta, de que «la información a los socios tiene su ámbito en la Junta General de Accionistas»; aunque se reconoce que este argumento puede ser válido para los pequeños accionistas, se subraya que no se puede desconocer que el mundo de los negocios «impone numerosos contactos y reuniones, con los tenedores de importantes paquetes accionariales, con los consiguientes desplazamientos fuera de nuestro país cuando se trata de no residentes, antes de llegar a acuerdos que puedan ser sometidos a la Junta General» (pág. 13).

Finalmente, se señala en este punto que la Inspección, sin desvirtuar en ningún momento las explicaciones del contenido y los motivos de los viajes, únicamente juzgó «que motivos como las reuniones con los grandes grupos accionariales, o con otras empresas del sector para llegar a importantes acuerdos comerciales o intercambiar informaciones tecnológicas, carecían de interés para la empresa», limitándose el T.E.A.C. y la Sentencia impugnada a ratificar el criterio de la Administración (pág. 13).

En tercer lugar, se alega la vulneración por la Sentencia de la Audiencia Nacional cuestionada en esta sede del art. 19 de la L.I.S., al considerarlo aplicable y negar la deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de valores que Mahou, S.A. realizó en el ejercicio 1992 para recoger la depreciación de los valores que tenía en su cartera de dos sociedades acogidas al régimen de transparencia fiscal (pág. 14).

Recuerda en este punto la actora que dotó citada provisión en 49.093.786 ptas. y en 20.170.055 ptas. para reflejar la pérdida de valor que experimentaron durante el ejercicio sus acciones de Castemo, S.A. y de Malta de Inversiones, S.A., respectivamente; y que la Administración no admitió como gasto deducible el importe de estas dotaciones a la provisión al considerar que se infringía el art. 19.Dos, párrafo segundo, en su redacción dada por la [Ley 18/1991, de 6 de junio \(RCL 1991, 1452, 2388\)](#) (disposición adicional quinta), precepto en virtud del cual, «[l]as bases imponibles negativas no serán objeto de imputación, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad en los cinco ejercicios siguientes». A juicio de la actora, sin embargo, dicho artículo «lo que regulaba era el régimen fiscal al que quedaban sometidas las sociedades transparentes y no el aplicable a sus socios», no conteniendo «mención alguna a la posibilidad o no de que las sociedades poseedoras de acciones de sociedades transparente dotasen por ellas la provisión por depreciación de valores» (págs. 15-16).

Aunque, para la entidad recurrente, la Sentencia impugnada no explica por qué considera que el art. 19.Dos, párrafo segundo, impide a los socios personas jurídicas dotar la provisión por depreciación de cartera, en la medida en que confirma el criterio de la Administración, de forma que parece hacer suyos los razonamientos de la Inspección y de la Oficina Técnica, examina éstos para refutarlos. En primer término, no admite el argumento de que «si se admite la dotación, se producirá un doble cómputo de las pérdidas de las sociedades transparentes, en el caso de que una sociedad transparente tuviese pérdidas, el socio persona jurídica dotase la provisión y, en los ejercicios siguientes, aquella obtuviese beneficios que compensase fiscalmente con las pérdidas de ejercicios anteriores». En opinión de la actora, esta afirmación no es correcta «ya que en este caso ni siquiera se produciría el doble cómputo de la pérdida de la sociedad transparente, pues de conformidad con el funcionamiento de la provisión por depreciación de cartera que establecía el artículo 72 del Reglamento del Impuesto, el socio persona jurídica tendría que disminuir en los ejercicios siguientes el saldo de dicha provisión, para recoger el importe de estos beneficios obtenidos, con abono a resultados». Por tanto, «si se considera que se produce un doble cómputo de las pérdidas de las sociedades transparentes», «también se ha de considerar que se produce un doble cómputo de los beneficios de las sociedades transparentes porque los mismos se computan tanto en sede de la propia sociedad transparente, que es donde se obtienen, como en sede de su socio, por la recuperación del valor que experimenta su participación como consecuencia de los beneficios obtenidos por la sociedad» (págs. 16-17).

En segundo término, la representación de Mahou, S.A. considera que el argumento de que la dotación

por depreciación de valores equivale a la imputación de las bases imponibles negativas, «quiebra totalmente por equiparar dos mecanismos entre los que existen diferencias muy importantes», a saber: en primer lugar, mientras que «la provisión por depreciación de valores es una exigencia del Derecho Mercantil» que «sirve al principio contable de "prudencia valorativa"», «la imputación o no de bases imponibles de las sociedades transparentes obedece a un planteamiento esencialmente pragmático de política fiscal», de reconocimiento o no de la persona jurídica a efectos fiscales; en segundo lugar, la «imputación de bases imponibles debe ser realizada por las sociedades transparentes, mientras que la dotación a la provisión es una medida a adoptar por los socios»; en tercer lugar, la «imputación de bases imponibles opera tanto si los socios son personas físicas como jurídicas y, en cambio, la provisión afecta sólo a los socios personas jurídicas»; en cuarto lugar, mientras que la «imputación de bases imponibles es una operación definitiva en el orden fiscal», «la dotación a la provisión produce sólo un efecto temporal, de carácter reversible, según la evolución que experimenten los resultados de la sociedad transparente participada»; en quinto lugar, «la provisión se basa en la comparación entre el valor de adquisición de la participación y su valor teórico contable en cada ejercicio, mientras que la imputación se refiere exclusivamente a la magnitud de la base imponible»; finalmente, «sólo puede dotarse provisión por depreciación de cartera hasta el límite del valor de adquisición, mientras que la imputación de bases se produce en todo caso y sin límite alguno de cuantía». Para Mahou, S.A. las citadas diferencias impiden que el art. 19.Dos de la L.I.S. pueda ser utilizado como argumento que evite la aplicación de los arts. 71.2 y 72 del R.I. .S., que regulan la provisión por depreciación de valores (págs. 17-18).

Para concluir este motivo, la actora pone de manifiesto que la previsión del párrafo segundo del art. 19.Dos de la L.I.S. no existía en la redacción original del precepto, sino que fue añadida por la [Ley 48/1985 \(RCL 1985, 3055\)](#), y que, en definitiva, implicaba «dejar reducido el ámbito de la transparencia fiscal exclusivamente al supuesto de obtención de resultados positivos», de modo que «los resultados negativos que obtuvieran estas sociedades pasaron a quedar sometidos al mismo régimen que los de las sociedades que tributaban en régimen general, es decir, no se transferían a los socios por la vía de la imputación de las bases imponibles, pero sí podían compensarse con los beneficios que la sociedad obtuviese durante los cinco ejercicios siguientes». Y, para Mahou, S.A., «si una sociedad transparente que obtiene pérdidas es tratada como una sociedad que tributa en régimen general, no hay motivo alguno para considerar que sus socios personas jurídicas no puedan dotar la provisión por depreciación de valores mobiliarios y considerar éstas como un gasto del ejercicio tanto contable como fiscal» (pág. 19).

En cuarto lugar, se alega la infracción por la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada de los arts. 71.2, 72 y 100.2.g) del R.I. .S., así como de la regla general que encabezaba el art. 13 de la L.I.S., al negar la deducibilidad de la citada dotación a la provisión por depreciación de valores que Mahou, S.A. realizó en el ejercicio 1992 para recoger la pérdida de valor que experimentaron durante el ejercicio sus acciones de Castemo, S.A. y de Malta de Inversiones, S.A.

Destaca en este punto la representación procesal de Mahou, S.A. que en aplicación del citado art. 13 de la L.I.S., que preveía la deducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los gastos necesarios para obtener los rendimientos netos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, el art. 71.2 del R.I. .S. permitía que los sujetos pasivos efectuasen la referida dotación anualmente «para ajustar el valor de los valores mobiliarios que figurasen en su activo, siempre que el valor de mercado de éstos al cierre del ejercicio resultase inferior al valor por el que los tenía contabilizados», regla que -señala- «se refería a todos los valores mobiliarios sin excepción alguna ni de las acciones de las sociedades transparentes ni de ningún otro». De este modo, al mantener la no deducibilidad, la Sentencia impugnada estaría «introduciendo una limitación en el alcance de este precepto que no se contiene» en el mismo, infringiendo, de este modo la regla prevista en el art. 3 [LEG 1889, 27](#) [CC \(](#) en virtud de la cual las normas deben interpretarse «según el sentido propio de sus palabras» y el principio general del derecho "Ubi lex non distinguit, ne nos distinguere debemus" (pág. 22).

También se infringiría el art. 72.1 del R.I. .S., que tampoco contiene excepción o regla especial alguna relativa a los valores de las sociedades transparente, y el art. 72.3 del mismo Reglamento, al dar «el tratamiento del saneamiento de activo a un supuesto en el que no concurren las condiciones que, según este apartado, determinan la existencia de saneamiento» (pág. 22). A este respecto, resalta la actora que la Inspección no ha discutido el importe de las dotaciones realizadas por Mahou, S.A. por las acciones de Castemo, S.A. y Malta de Inversiones, S.A., «sino que rechaza la posibilidad de que se utilice esta provisión en relación con las acciones de estas sociedades», vulnerando, de este modo, el art. 100.2.g) del R.I. .S., «que obliga a considerar como gasto las dotaciones a las provisiones permitidas en él», y, en consecuencia, el art. 13 de la L.I.S., «que dispone que para determinar el rendimiento neto se deduzca de los ingresos el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan entre los que, sin duda, se encuentran los valores mobiliarios en general y, entre ellos, a falta de regla especial que las

exceptúe, las acciones representativas del capital de las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal» (pág. 23).

Sentado lo anterior, reproduciendo las consideraciones que efectuó en la demanda presentada ante la Audiencia Nacional sobre la regla introducida en el art. 19.Dos en 1985, pone de manifiesto la representación de Mahou, S.A. que la regla según la cual «la no imputación de las bases imponibles negativas de las sociedades transparentes es un principio fundamental del derecho tributario», «desvirtúa totalmente la esencia y la razón de ser de la transparencia fiscal que consiste en prescindir, a efectos fiscales, de la existencia de las sociedades a las que se aplique este régimen para gravar a sus socios como si ellos hubieran operado directamente, sin intervención de la sociedad». Conceptualmente -se afirma- «no existe razón alguna para considerar que este es un principio sacrosanto al que debe sacrificarse cualquier otra consideración y que puede servir, incluso, para justificar la no aplicación, en sus propios términos, de otros preceptos de la ley» (pág. 24).

Para la sociedad recurrente, distinta es, en cambio, la valoración que debe hacerse de la provisión para depreciación de valores mobiliarios. A su juicio, «[o]bligar a una sociedad a que mantenga en su activo unas acciones contabilizadas por encima de su verdadero valor infringe principios contables básicos e incumple mandatos expresos de la normativa mercantil». En particular, se incidiría en el principio de prudencia, «que requiere que sólo se contabilicen los beneficios reales y, por tanto, se tomen en cuenta para su determinación todas las pérdidas experimentadas durante el ejercicio»; siendo una de sus manifestaciones el principio de prudencia valorativa, principio que inspira la norma 8ª del Plan General de Contabilidad, que establece que «cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente», y que reproduciría también el art. 195.2.a) de la [L.S.A. \(RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206\)](#) (págs. 24-25).

Finalmente, pone de manifiesto la representación procesal de Mahou, S.A. que «la doctrina más cualificada que se ha ocupado expresamente de esta materia se decanta claramente por la admisión de la dotación a la provisión por depreciación de valores mobiliarios por las acciones de las sociedades transparente» (pág. 25).

De todo lo anterior concluye la actora que, tanto la interpretación literal como la finalista de los arts. 71.Dos, 72 y 100.2.g) del R.I .S., como del art. 13 de la L.I.S ., «llevan a la conclusión de que, bajo la vigencia de esta última ley, los sujetos pasivos podían utilizar, en la forma en ellos establecid[a], la provisión por depreciación de valores mobiliarios para reflejar en su contabilidad la pérdida de valor con todas las acciones que poseyeran sin que hubiera excepción alguna que excluyese de esta posibilidad las acciones de las sociedades transparentes» (pág. 27).

En último lugar, se alega la lesión por la Sentencia de instancia del art. 26 de la L.I.S ., en su redacción dada por el art. 71 de la [Ley 31/1991, de 30 de diciembre \(RCL 1991, 3025\)](#), así como del art. 114 del R.I.S., al no admitir la deducción del 5 por 100 de determinadas inversiones que Mahou, S.A. habría realizado en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de su actividad empresarial.

En particular, señala la actora que la Inspección corrigió la base de la deducción por inversiones considerada por Mahou, S.A., excluyendo de la misma distintas adquisiciones y servicios por un total de 24.960.747 ptas. que estimó que debían calificarse como gasto del ejercicio y no como inversiones, lo que supuso que la reducción aplicada en la cuota se redujera en 1.248.037 ptas. Y tanto el T.E.A.C. como la Sentencia recurrida confirmaron el ajuste efectuado por la Administración, aunque esta última «parte del concepto "activo fijo nuevo"» que dio la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de octubre de 1996 (págs. 28-29).

Entre las partidas que la Sentencia impugnada considera que constituyen activos fijos incluye la «maquinaria, instalaciones y utillaje», categoría que, a juicio de la entidad recurrente, comprendería las adquisiciones (por importe de 11.915.787 ptas.) que Mahou, S.A. «considera claro que pudieron incluirse en la base de la deducción por inversiones». En su opinión, lo que se plantea «es una cuestión de concepto» que permite que el tema se plantee ante este Tribunal, «y es si la adquisición de piezas y elementos aislados pueden considerarse como activo fijo, dado el contexto y la finalidad para la que se realizaron las adquisiciones» (pág. 29).

Sentado lo anterior, considera la actora que para valorar bien la naturaleza de las partidas controvertidas «hay que tener en cuenta la forma en que operó esta sociedad en la instalación de su nueva fábrica situada en el término de Alovera (Guadalajara) en la que montó nuevos trenes de botellas y otras instalaciones complejas, no con la fórmula de adquisición de "llave en mano", sino con la fórmula de dirigir la construcción la propia empresa, adquiriendo piezas de distintos suministradores y contratando servicios con empresas especializadas, asumiendo ella los trabajos de ensamblaje y coordinación de

todos los trabajos y suministros». Dada esta forma de operar, considera Mahou, S.A. «que la adquisición por separado de piezas o elementos que iban a incorporarse a una instalación -la de los trenes de embotellamiento- que no cabe duda que podía considerarse como activo fijo, apto para la deducción por inversiones, debe tener el mismo tratamiento que les hubiera correspondido de adquirirse comprendidas en una adquisición global de estas instalaciones» (págs. 29-30).

Por los motivos expuestos, la representación de Mahou, S.A. solicita se dicte Sentencia que case y anule la resolución judicial impugnada, excepto en lo relativo a las retribuciones a los miembros del Consejo de Administración y a las sanciones, y se declare la nulidad total de la liquidación practicada por el Acuerdo del Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992, de conformidad con la súplica de la demanda presentada ante la Audiencia Nacional.

QUINTO

Contra la citada [Sentencia de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992\)](#) de la Audiencia Nacional, el Abogado del Estado, en la representación y defensa que legalmente ostenta, mediante escrito presentado el 24 de mayo de 2004, interpuso recurso de casación con fundamento en dos motivos, invocados ambos al amparo del art. 88.1.d) [LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#): en primer lugar, la infracción por la Sentencia de instancia del art. 13.ñ) de la [L.I.S. \(RCL 1978, 2837\)](#), el art. 23, apartados 1 y 2, de la [L.G.T. \(RCL 1963, 2490\)](#), el art. 3.1 [CC \(LEG 1889, 27\)](#), los arts. 9 h) y 130 de la [L.S.A. \(RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206\)](#), y el art. 124 del [Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre \(RCL 1989, 2762 y RCL 1990, 29\)](#), que aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (en adelante, R.R.M.); y, en segundo lugar, la vulneración por dicha resolución judicial del art. 13, letras d) y ñ), de la citada L.I.S., así como de los arts. 104 y 112.1.c) del referido R.I.S. En ambos casos, como se señala expresamente al comienzo del escrito, el recurso de casación se alza «frente a la consideración de gasto deducible de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración y del Consejero Delegado» de Mahou, S.A.

En relación con el primero de los motivos formulados, el Abogado del Estado comienza poniendo de manifiesto los siguientes hechos, que considera relevantes: en primer lugar, que fue originariamente la Junta General de 28 de junio de 1984 la que aprobó por unanimidad las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración de Mahou, S.A. para el ejercicio 1984 y estableció la revisión anual automática de aquéllas en la misma cuantía que se aplicara al personal de la sociedad; en segundo lugar, que la Junta General de 22 de diciembre de 1984 fijó nuevas retribuciones para el Presidente y Consejeros de la sociedad, y aprobó la retribución anual del Secretario y Vicesecretario del Consejo, así como la revisión anual automática de las remuneraciones de estos últimos y de los administradores en la misma cuantía que se aplicara al personal de la sociedad; en tercer lugar, que la Junta General Extraordinaria de 15 de diciembre de 1989 aprobó los estatutos de Mahou, S.A., adaptados a la entonces nueva Ley de Sociedades Anónimas de 1989 (escriturándose el 3 de enero de 1990), en cuyo art. 33, que fue objeto de nueva redacción por el reparo que a la misma puso el Registrador, se hace constar que «[l]a retribución de los administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley», y que «[e]n todo caso cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detrída en la forma y los límites previstos en la legislación vigente»; en cuarto lugar, que en el ejercicio 1992 Mahou, S.A. contabilizó entre sus gastos las remuneraciones satisfechas a los miembros del Consejo de Administración, ascendiendo su importe total a 179.351.230 ptas., de las cuales 174.071.004 ptas. correspondían a los consejeros (el Secretario y el Vicesecretario, que cobraron, entre ambos, 5.280.226 ptas., no eran consejeros); y, finalmente, que las citadas cantidades se contabilizaron en la cuenta 644.000 ("Remuneraciones Consejo de Administración"), salvo la del Consejero Delegado, Sr. Narciso, que figura en gastos de personal (págs. 3-4).

Señalado lo anterior, el Abogado del Estado reproduce las razones -que asume plenamente- por las que en el Informe anexo al acta de disconformidad de 19 de diciembre de 1997 (núm. 62118771) se mantiene que las citadas remuneraciones no pueden considerarse gasto necesario para la obtención de los ingresos, lo que impide considerarlas como gasto deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, tras recordar que los Estatutos de Mahou, S.A. recogen dos clases de retribuciones, una asignación fija y otra variable, esta última concretada en una participación en los beneficios con el límite legal correspondiente, la representación pública reproduce las conclusiones alcanzadas por la Inspección. Por lo que respecta a la asignación fija, de un lado, entiende que «no es un sistema de retribución porque no establece la forma de retribución aunque señale la cuantía» (cita la resolución del T.E.A.C. de 11 de junio de 1997, que a su vez menciona la [Sentencia de este Tribunal de 4 de noviembre e 1991 \(RJ 1991, 8354\)](#)); de otro lado, pone de manifiesto que la asignación fija es de dos clases, una específica -para el Presidente, Vicepresidente y Consejero Delegado, «que tienen origen anterior a los estatutos vigentes y se actualizan por el Consejo de Administración por delegación de la

Junta General de 29 de junio de 1990»- y otra general -«diferentes entre sí para Presidente, Vicepresidente y Vocales del Consejo de Administración»-, pese a que «[n]o existe previsión estatutaria sobre la diferencia de asignación tal y como obliga el artículo 124 del Reglamento del Registro Mercantil» (pág. 5). En cuanto a la retribución variable, además de señalar que no se ha satisfecho participación en beneficios, el Abogado del Estado considera que no cumple la legalidad «porque no consta el porcentaje de participación» (como exigirían la Sentencia de este Tribunal de 4 de noviembre de 1961 y la Resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado de 29 de noviembre de 1956) y porque «la cláusula estatutaria, por su tenor literal, recoge una opción en relación con la retribución específica». En suma, «[a] no haberse establecido estatutariamente el sistema retributivo y configurarse el variable de forma alternativa dejándolo a criterio de la Junta General, no puede aceptarse como gasto deducible», conclusión que -se recuerda- ha sido confirmada por la Resolución del T.E.A.C. de 6 de julio de 2001 (pág. 5).

Seguidamente, el Abogado del Estado subraya que la Sentencia recurrida no acepta el anterior razonamiento por tres motivos: porque el art. 13.ñ) de la L.I.S., al considerar deducibles «las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente y no excedan del 10 por 100 de los mismos», es más flexible que el art. 130 de la L.S.A., y la especialidad de la norma tributaria se ha de interpretar según su tenor literal; porque el art. 33 de los Estatutos de Mahou, S.A. ha previsto la modalidad de retribución al señalar que ha de ser una asignación fija -forma de retribución que cumple con el mandato legal, sin que pueda enervar esta conclusión el que se calcule dependiendo del desarrollo económico de la sociedad- y una participación en beneficios -que, según la Sentencia, «no debe confundirse con la ordinaria o sueldo a personal laboral o de alta dirección porque la satisfacción de la misma no tiene carácter dual de retribución, a su vez, como empleado sin nexo jurídico contractual», de manera que «la naturaleza de la fuente de que proceden son distintas y de consecuencias jurídicas distintas»-; y porque -con cita de los arts. 112.1.c) y 104 del [R.I.S. \(RCL 1982. 2783, 2941\)](#) - la Sentencia recurrida estima que retribución del Consejero Delegado «es gasto deducible por quedar acreditada su relación laboral» (pág. 6).

Para el Abogado del Estado, sin embargo, «la interpretación y aplicación del derecho que hace la sentencia no es correcta». En este sentido, comienza señalando que «[l]a esencia del gasto deducible es su necesidad, su carácter obligatorio, y su vinculación con el fin de la sociedad». Son gastos deducibles «los necesarios realizados para la obtención de los resultados propios de la mercantil»; «[l]o que justifica que las participaciones en beneficios de los administradores sean gasto deducible es su obligatoriedad», obligatoriedad que «les convierte en gasto necesario para la actividad social y ampara su tratamiento fiscal», debiéndose expresar «dicha característica en los estatutos de la sociedad». Así lo exigen, a su juicio, el art. 13.ñ) de la L.I.S., los arts. 9 h) y 130 de la L.S.A. y el art. 124 del R.R.M. (pág. 7).

Así, el art. 9 h) de la L.S.A. señala que los estatutos deberán contener obligatoriamente el sistema de retribución de los administradores si lo hubiere, «[l]o que determina la gratuidad del cargo cuando no se establezca»; el art. 130 de la misma norma dispone que la retribución deberá ser fijada en los estatutos, habiendo señalado la jurisprudencia (se cita la Sentencia de 4 de noviembre de 1991) que «debe indicarse de forma clara en términos que no ofrezcan dudas»; en fin, el art. 124 del R.R.M. exige asimismo que se determine el criterio de retribución de los administradores e indica que salvo disposición en contrario de los estatutos la retribución de todos ellos será igual. Entiende el Abogado del Estado que al incluir el sistema de retribución en los estatutos «se puede determinar el gasto anual que supondrá, se limitan las facultades del órgano de administración sobre su propia retribución, constituyéndose un baluarte para los terceros que se relacionan con la sociedad entre los cuales están los acreedores de los que forma parte la Administración tributaria»; asimismo, dicha inclusión determina «el carácter obligatorio del gasto y su afectación al fin social, lo que permite su deducción en el impuesto de sociedades». Finalmente, subraya que la revisión del sistema de retribución obliga a reformar los estatutos a través de Junta General Extraordinaria (art. 96 L.S.A.) con los requisitos establecidos en el art. 103 de la L.S.A. (pág. 7).

Frente a lo que mantiene la Sentencia impugnada considera el defensor del Estado que el sistema retributivo de Mahou, S.A. deriva del «acuerdo de la Junta General Extraordinaria de 29 de junio de 1990 en la que, sin reformar el artículo 33 de los estatutos sociales, se modifica el acuerdo de la Junta de Accionistas de 22 de diciembre de 1984 para que la revisión de las retribuciones específicas -que forman parte de lo que se llama "asignación fija" en los estatutos- sean determinadas por acuerdo del propio órgano de administración dentro del límite máximo fijado por dicha Junta». A su juicio, con fundamento en este acuerdo «se vacía de contenido el artículo 33 de los estatutos sociales y se van a determinar las llamadas retribuciones o asignaciones específicas al margen de ellos y sin su preceptiva reforma por el mismo órgano de administración acreedor de dicha remuneración». De esta forma -se afirma- «se quiebra la lógica y finalidad de la regulación mercantil» y la del art. 13.ñ) de la L.I.S., «cuyo significado

era que la retribución se determinase en los estatutos o se acordase por el órgano competente que es la Junta General Extraordinaria previa modificación de esos mismos estatutos». Con la interpretación propuesta por la Sentencia «se llega al absurdo» de «legitimar en vía tributaria una revisión realizada al margen de la preceptiva reforma estatutaria», lo que «rompe la lógica y sistemática de las normas y su interpretación conjunta y finalista» amparada por el art. 3.1 CC, precepto al que llama el art. 23.1 de la L.G.T., que «obliga a poner en relación el precepto tributario con el grupo normativo societario anteriormente comentado» (págs. 7-8).

A lo anterior, añade el Abogado del Estado que la retribución asignada a los administradores en el ejercicio 1992 «ha sido diferente según se recoge en detalle en el expediente administrativo». Y esta desigualdad sin previsión estatutaria vulneraría el art. 124 del R.R.M. y, «desde el punto de vista fiscal, modifica el tratamiento asignado al gasto que prescinde de su nota característica de obligatoriedad lo que impide que pueda ser aceptado como gasto deducible». A la misma conclusión se llega, a juicio de la representación pública, interpretando el art. 13.ñ) de la L.I.S. y las citadas normas mercantiles con arreglo a los criterios mencionados en el art. 23.2 de la L.G.T. Y es que, el sentido jurídico de la expresión "o estén acordadas por el órgano competente" «no puede ser otro que el que le atribuye la legislación mercantil» (págs. 8-9).

Para el Abogado del Estado, la imprecisión del art. 33 de los estatutos de Mahou, S.A. «es manifiesta», y se acentúa «aún más cuando la mercantil decide prescindir del precepto y en lugar de reformarlo determina el sistema de retribución a través del acuerdo de la Junta Extraordinaria de 29 de junio de 1990 que modifica parcialmente otro anterior de la Junta de Accionistas de 22 de diciembre de 1984». La imprecisión se da en relación con la asignación fija (que «se desdobra en dos componentes de retribuciones "específicas" y "generales" que el propio Consejo se reconoce en cuantía diferente para su Presidente, Vicepresidente, Consejero, Secretario y Vicesecretario no Consejeros»). Y lo mismo sucede con la participación en beneficios, que -entiende la representación del Estado- aparece recogida en el art. 33 de los estatutos de Mahou, S.A. «pero como mera posibilidad y nunca como obligación»; dicha participación, en efecto, «se configura de forma alternativa desvinculada incluso de los resultados positivos», como demostraría «el hecho de que no se haya dotado en ejercicios en los que pudo haberse hecho», carácter potencial que «excluye la obligatoriedad propia del gasto deducible» (págs. 9-10).

En suma, por las razones anteriores el Abogado del Estado considera que la Sentencia impugnada ha vulnerado el art. 13.ñ) de la L.I.S., el art. 23, apartados 1 y 2, de la L.G.T., el art. 3.1 CC, los arts. 9 h) y 130, ambos de la L.S.A., y el art. 124 del R.R.M. Conclusión que vendría avalada por [Resoluciones de la Dirección General de Registros y del Notariado \(de 18 de febrero \(RJ 1991, 1686\), 20 \(RJ 1991, 2626\) y 25 de marzo \(RJ 1991, 2628\)\)](#) y 25 de julio de 1991) que habrían rechazado que «una cláusula estatutaria como la aquí examinada suponga una obligatoriedad respecto de la sociedad»; y es que -se concluye- «[n]o es posible establecer varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta elegir el que le interese porque esta indeterminación excluye la precisión que exige la obligatoriedad y vinculación del gasto para ser deducible» (pág. 10).

Finalmente, en relación con el segundo motivo de casación planteado, señala el Abogado del Estado las razones por las que considera que la Sentencia impugnada ha infringido el art. 13, letras d) y ñ), de la citada L.I.S., así como los arts. 104 y 112.1.c) del referido R.I.S. Con este fin, pone de manifiesto que la Sentencia recurrida declara, con apoyo en los arts. 112.1.c) y 104 del citado R.I.S. que «la remuneración satisfecha al Consejero Delegado es gasto deducible porque tiene contrato laboral de alta dirección y está afiliado a la Seguridad Social, siendo atribuidas sus funciones por el órgano de administración a través de la relación laboral especial, de donde se concluye que la naturaleza jurídica o fuente de la que proceden son diferentes y sus consecuencias jurídicas distintas»; y recuerda, asimismo, que el art. 13.d) de la L.I.S. establece que son deducible las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que aquéllos «estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente». Pues bien, para el defensor público, «el Consejero Delegado no es un tercero ajeno al Consejo de Administración», sino que «[f]orma parte de dicho Consejo, es órgano de la sociedad y no un tercero vinculado a la administración y dependiente de la misma»; «[p]or sus características y la atribución de funciones que desarrolla éstas son propias del órgano de administración y no traen causa de un mandato del Consejo a través del contrato de alta dirección». «Las funciones desarrolladas son las propias y típicas de la administración orgánica», esto es, «dirigir, gestionar, administrar y representar a la sociedad, lo que le imbrica en dicho órgano y le singulariza de la relación de alta dirección para el desempeño de funciones contractuales típicas sin formar parte del órgano de administración». Equiparación funcional y organizativa que demostraría que no son de aplicación los art. 13.d) de la L.I.S., y 104 y 112.1.c) del R.I.S., y sí el art. 13.ñ) de la citada L.I.S. En conclusión, para el Abogado del Estado, «no se trata de una retribución por prestar servicios profesionales o de personal asalariado, en cuyo caso no haría falta previsión estatutaria y, para este supuesto, la deducción, en su caso, tendría un tratamiento fiscal distinto

con los requisitos de las retribuciones a terceros», como habría declarado este Tribunal en [Sentencias de 29 de octubre de 1998 \(RJ 1998. 7936\)](#) y de [13 de abril de 1996 \(RJ 1996. 4281\)](#) (págs. 11-12).

SEXTO

Mediante escrito presentado el 22 de agosto de 2005, el Abogado del Estado formuló oposición al recurso de casación presentado por Mahou, S.A., solicitando que se declarara la desestimación del mismo con condena en costas. En dicho escrito la representación pública se opone a cada uno de los motivos de casación, en esencia, por las razones que a continuación se sintetizan. En primer lugar, respecto de los pagos efectuados a la Seguridad Social, mantiene que «el argumento utilizado por la sentencia es impecable». En efecto, por un lado, «[l]a sociedad recurrente reconoce que no había optado por otro criterio distinto del general del devengo y que no cumplía con los requisitos establecidos por el artículo 88.4 del [RIS \(RCL 1982. 2783, 2941\)](#)»; por otro lado, también «es pacífico que el gasto corresponde a cuotas o derechos de la Seguridad Social devengados en el ejercicio 1991, de forma que, aunque se materialice -mediante el pago- en el ejercicio 1992, no existe fundamento legal que permita contabilizar el gasto con arreglo al criterio de caja, como pretende la sociedad». Además, «[l]a fiabilidad y fidelidad de la contabilidad social depende de que el criterio de imputación de ingresos y gastos sea el mismo»; «[n]o es posible utilizar el criterio del devengo y, después, acogerse al criterio de caja para deducirse un gasto devengado en el ejercicio anterior (1991) pero realizado en el ejercicio siguiente (1992)». Y tampoco considera el representante del Estado «correcta la afirmación que hace la recurrente de que el criterio del juzgador le impide deducirse el gasto realmente efectuado en cuotas y derechos de la Seguridad Social; porque, a la fecha en que se produce el gasto no ha prescrito el ejercicio 1991 y la sociedad pudo rectificar su declaración-liquidación por dicho ejercicio realizando el ajuste correspondiente» (pág. 5).

En cuanto a la alegada deducibilidad de los gastos efectuados por desplazamientos del Presidente y el Consejero Delegado, después de recordar que en el fundamento de derecho Cuarto de la Sentencia impugnada se señala que para que el gasto sea necesario debe reunir los requisitos previstos en los arts. 13 de la [L.I.S. \(RCL 1978. 2837\)](#), y 37.4 y 88.1 del R.I .S., y que «es preciso que exista una conexión entre el gasto realizado y la generación de rendimientos y que dicha conexión debe ser probada por la sociedad que debe acreditar que los gastos responden a un programa empresarial en sentido estricto», el Abogado del Estado concluye: aunque «[e]l razonamiento seguido por el juzgador de instancia no ofrece "fisuras"», el recurrente cuestiona el mismo «y su conclusión replanteando el debate tal y como se desarrolló en la instancia», pretendiendo con ello «una revisión de la valoración de la necesidad del gasto», para lo cual «es preciso revisar si la prueba desarrollada en la instancia para demostrar el gasto fue o no suficiente»; y esta es una cuestión ajena al recurso de casación «en el que no es posible sustituir dicha valoración». Además, entiende el Abogado del Estado que los hechos de los que parte el juzgador sobre los viajes desarrollados «tanto en razón de sus fechas -meses vacacionales-, sus destinatarios -socios de la propia empresa- y su finalidad -informar y negociar-, no permiten demostrar la necesidad del gasto, concepto fiscal que está sujeto a requisitos muy rigurosos porque sólo la conexión directa y demostrada (indubitada) entre el gasto y la actividad empresarial pueden permitir la deducción» (pág. 7).

Respecto de la negativa de la denegación de la deducción de las dotaciones efectuadas a la provisión para la depreciación de valores de las sociedades transparentes Castemo, S.A. y Malta de Inversiones, S.A., el Abogado del Estado considera que la Sentencia recurrida ha resuelto conforme a derecho. A este respecto, en primer lugar, refuta la tesis de la recurrente «de que dicha dotación, al ser una obligación mercantil y contable, debe realizarse y tener consecuencia fiscal, pues de otra forma se infringe el principio de prudencia valorativa». Para la representación pública, es obvio «que lo que se discute en el proceso de instancia no es si la recurrente debe o no dotar dicha provisión», ni tampoco «si las normas contables [l]e obligan a realizar dicha dotación», sino «si dicha dotación debe tener consecuencias fiscales o no», esto es, «si puede considerarse gasto deducible al liquidar el impuesto del ejercicio 1992». En segundo lugar, subraya el Abogado del Estado que «el ajuste realizado en las dotaciones a las provisiones por "depreciación de la cartera de valores" coincide con el importe de las pérdidas que constituyen la base imponible previa de las transparentes». En tercer lugar, sostiene la representación pública «que no pueden trasladarse las consecuencias fiscales de las sociedades transparente a sus socios más que por el procedimiento establecido que, en este caso, supuesto que la base imponible obtenida es negativa, sólo puede ser el de compensación», de forma que «cualquier procedimiento que materialmente suponga la imputación de bases imponibles negativas es contrario a la norma fiscal». Y esto es, justamente, lo que sucedería en este caso, dado que, «por un lado se acude a un procedimiento que material y sustantivamente es equivalente al de imputación de la base imponible obtenida al coincidir el ajuste realizado en las dotaciones a la provisión por depreciación con las pérdidas que constituye la base imponible de las transparente», y, por otro lado, «se traslada dicha pérdida al socio de la transparente al convertirla en un gasto deducible en la liquidación de su impuesto, en lugar de integrarla

en el sistema de compensación». En definitiva -se concluye- «sustancialmente lo que hizo la sociedad recurrente fue infringir la norma fiscal que prohíbe la imputación de bases imponibles negativas» (págs. 8-9).

Por último, respecto de la negativa de la resolución judicial impugnada a la deducción como gasto de determinadas inversiones en activos fijos nuevos, pone el acento el Abogado del Estado en que el «juzgador de instancia llega a esta conclusión porque los documentos presentados no demuestran que se trate de activos nuevos» en el sentido exigido por el art. 26 de la L.I.S. ; y que la recurrente «niega genéricamente el argumento y afirma que el citado no era de aplicación», pero «no concreta ni desarrolla el motivo planteado», ni «refuta tampoco porqué no era de aplicación y en qué sentido», como «tampoco demuestra que la sentencia pudo haberse equivocado al interpretar los documentos justificativos de la "inversión" realizada». Frente a todo esto, la defensa del Estado subraya que el «concepto fiscal de activo nuevo está determinado claramente por la Ley y la jurisprudencia», que la Sentencia de instancia cita la [Sentencia de esta Sala y Sección de 9 de octubre de 1996 \(RJ 1996, 7255\)](#) , y que «[l]a valoración de los documentos -que ni siquiera se cuestiona- corrobora que no se trata de activos fijos nuevos, sino de gastos para reparar y sustituir elementos de maquinaria e incluso meras revisiones de dichas máquinas, lo que permite llegar a la misma conclusión alcanzada por la sentencia» (págs. 9-10).

SÉPTIMO

Mediante escrito presentado el 21 de octubre de 2005, la representación de Mahou, S.A. solicita se dicte sentencia por la que se declare no haber lugar al recurso interpuesto por el Abogado del Estado, con imposición de costas a la parte recurrente. En dicho escrito, comienza poniendo de manifiesto los siguientes hechos: en primer lugar, el resultado del acta de disconformidad (núm. 62118771) incoada por la Inspección de los tributos -que rechazaba como partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 la totalidad del importe de las retribuciones satisfechas por Mahou, S.A. a los integrantes del Consejo de Administración- (págs. 2-3); en segundo lugar, los datos económicos de la citada sociedad -al hilo de lo cual pone de manifiesto que «las cantidades cuya deducibilidad se discute han sido destinadas a pagar un servicio efectivamente prestado por los administradores a la sociedad en relación con el fin de la misma», no habiéndose pretendido nunca «calificar la retribución como liberalidad»- (págs. 3-4); en tercer lugar, el contenido del art. 33 de los Estatutos de Mahou, S.A., precepto que, a raíz de los reparos que puso a su primera redacción el Registrador Mercantil, fue modificado mediante escritura pública de 2 de abril de 1990 -inscripción de los Estatutos en el Registro Mercantil que determinaría «su obligatoriedad para la sociedad», de modo que «la validez y corrección desde el punto de vista mercantil» de los mismos «no puede de ninguna manera ser cuestionada por la Inspección»- (págs. 4-5); en cuarto lugar, el contenido de la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992\)](#) , que considera deducible, de un lado, al amparo del art. 13.ñ) de la [L.I.S. \(RCL 1978, 2837\)](#) , las retribuciones satisfechas a los miembros del Consejo de Administración en el desempeño de su función como tales administradores (págs. 5-7), y, de otro lado, en virtud de los arts. 112.1.c) y 104 del [R.I.S. \(RCL 1982, 2783, 2941\)](#) , la retribución al Consejero Delegado (don Narciso), en la medida en que se había acreditado que estaba afiliado a la Seguridad, su retribución figuraba contabilizada en la cuenta de «gastos de personal» y la sociedad le había practicado retenciones (págs. 7-8); en quinto lugar, los motivos de casación del Abogado del Estado (pág. 8).

Descritos los hechos, la representación procesal de Mahou, S.A. comienza poniendo de manifiesto la inadmisibilidad del segundo motivo de casación alegado por el Abogado del Estado, a saber, la infracción por la Sentencia de instancia de los arts. 13, letras d) y ñ), de la L.I.S. , así como de los arts. 104 y 112.1.c) del R.I.S. , al haber considerado deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 la remuneración satisfecha al Consejero Delegado Sr. Narciso . A su juicio, aunque la representación pública invoque al art. 88.1.d) [LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#) , «lo que realmente discute es la certeza de los hechos y las circunstancias que la sentencia considera probados», dado que las infracciones de los preceptos que «considera infringidos sólo pueden ser planteadas partiendo de un supuesto de hecho totalmente distinto al que sirve de base a la sentencia»; y «[s]egún la doctrina constante de es[te] Tribunal, esto queda al margen del ámbito del recurso de casación que no es una segunda instancia» (pág. 9). En efecto, el Abogado del Estado -señala- subraya que la Sentencia impugnada declara como gasto deducible la remuneración satisfecha al Consejero Delegado porque «tiene contrato laboral de alta dirección y está afiliado a la Seguridad Social, siendo atribuidas sus funciones por el órgano de administración a través de la relación laboral especial, de donde se concluye que la naturaleza jurídica o fuente de la que proceden son diferentes y sus consecuencias jurídicas distintas». Y, según la representación de Mahou, S.A., «[e]ste es un hecho que la sentencia recurrida declara probado y que, por tanto, no puede volver a ser planteado en fase de casación, según reiterada doctrina de es[te] Tribunal» (pág. 10) -cita, a este respecto, las Sentencias de 7 de julio de 1993, de 1 de julio de 1996, de 6 de febrero de 1998 y de 26 de abril de 1999 (págs. 10-12)-. En fin, en relación con

este punto concreto, destaca que Mahou, S.A. «defendió siempre y aportó los argumentos y las pruebas necesarias para fundamentar que las funciones que desarrolló y las relaciones que mantuvo [el Sr. Narciso] con la sociedad eran las propias de la alta dirección», lo que la Sentencia recurrida habría considerado como demostrado (pág. 10).

A continuación, se pronuncia la representación procesal de Mahou, S.A. sobre el segundo de los motivos alegados por el Abogado del Estado: la vulneración por la Sentencia impugnada del art. 13.º) de la L.I.S., el art. 23, apartados 1 y 2, de la [L.G.T. \(RCL 2003, 2945\)](#), el art. 3.1 [CC \(LEG 1889, 27\)](#), los arts. 9 h) y 130, ambos de la L.S.A., y el art. 124 del [R.R.M. \(RCL 1989, 2762 y RCL 1990, 29\)](#). A este respecto, comienza poniendo de manifiesto que coincide con el Abogado del Estado en que «lo que justifica que las participaciones en beneficios de los administradores sean gasto deducible es su obligatoriedad», que es «la que les convierte en gasto necesario para la actividad social y ampara su tratamiento fiscal», para lo cual es preciso «que se exprese dicha característica en los estatutos de la sociedad»; discrepa, sin embargo, «de las conclusiones a las que llega en relación con las retribuciones que abonó» Mahou, S.A. en 1992 a las personas que formaban parte de su Consejo de Administración. Entiende la representación procesal de dicha sociedad que «estas retribuciones fueron obligatorias, necesarias y previstas expresamente en sus Estatutos sociales»; no obstante, considera que «incluso en el caso de que la retribución no hubiera sido prevista en los Estatutos», «podría ser ésta deducible si se acordara por el órgano competente», como sucedería en este caso «ya que ha sido objeto de acuerdo por la Junta General». Es decir, la retribución de los administradores de Mahou, S.A. no sólo sería «obligatoria por preverse expresamente en los Estatutos, sino que además [sería] obligatoria porque su cuantía concreta ha sido objeto de acuerdo por parte de la Junta General».

Para la representación de Mahou, S.A., de la redacción del art. 33 de los Estatutos se desprendería claramente la obligación de la sociedad de satisfacer las retribuciones a los administradores. En primer lugar, a su juicio, la redacción del precepto es imperativa al señalar que las retribuciones "consistirán", «es decir, tienen que consistir, habrán de satisfacerse». En segundo lugar, establece un sistema de retribución mixto, esto es, «una retribución fija y una participación en beneficios», modalidades de retribución que «no son partidas alternativas, sino acumulativas». De los Estatutos, en efecto, no se infiere que se haya «delegado a la [J]unta o a otro órgano de la sociedad la facultad -reglada o discrecional- de optar entre una y otra modalidad de retribución» (se cita la resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado de 12 de noviembre de 2003). En suma, el art. 33 de los Estatutos estaría «reconociendo, sin duda, un derecho de los Administradores que éstos pueden exigir a la sociedad sin que ésta pueda negarse a abonarlos»; «[o]tra cosa es que, de hecho, la sociedad sólo haya abonado una de ellas, la retribución fija, pero esto de ninguna forma [podría] justificar que no se admita la deducibilidad de la que sí se abonó» (págs. 13-14).

Discrepa también la representación de Mahou, S.A. con el Abogado del Estado en que una «asignación fija» no sea un sistema de retribución. Este sería el sistema por el que se retribuye «a la inmensa mayoría» de los empleados y los funcionarios públicos, y estaría recogido en el Informe emitido por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de 14 de junio de 1993 y admitido por la Resolución del T.E.A.C. de 6 de julio de 2001 (pág. 15).

En fin, «[d]escartada la falta de obligatoriedad de las retribuciones», entiende la representación procesal de Mahou, S.A. que quedarían sin contenido las infracciones de los preceptos de la normativa fiscal, mercantil, civil y, en fin, de la L.G.T., alegadas por el Abogado del Estado, preceptos «que lo que hacen, en definitiva, no es más que exigir que concorra esta característica». Por lo que se refiere al art. 13.º) de la L.I.S., entiende que al considerar deducibles las participaciones de los Consejeros siempre que "sean obligatorias" por precepto estatutario o estén acordadas por el órgano competente, como acertadamente señalaría la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida, establecería una regla «más flexible que la de los artículos de la Ley de Sociedades Anónimas, al referirse no sólo a los Estatutos, sino, además, al "órgano competente"» (pág. 16), argumentación que habría empleado la misma Audiencia Nacional en otras decisiones (cita las [Sentencias de 15 de marzo de 2001 \(PROV 2001, 182961\)](#), de [7 de noviembre de 2002 \(PROV 2003, 25694\)](#), de [28 de noviembre de 2002 \(PROV 2003, 26045\)](#), de 13 de mayo de 2003, de [9 de junio de 2003 \(PROV 2007, 36575\)](#), de 23 de noviembre de 2003, de 30 de septiembre de 2004 y de [28 de octubre de 2004 \(PROV 2004, 297802\)](#)). En defensa de esta tesis, pone de manifiesto que el citado precepto se refiere a las participaciones de los administradores «siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente», y que si, como afirma el Abogado del Estado, fuesen deducibles únicamente las retribuciones previstas en los Estatutos, «se estaría vaciando de contenido la expresión "o estén acordadas por el órgano competente", que únicamente tiene sentido aplicar cuando no existe previsión estatutaria» (pág. 17).

Por otra parte, entiende la representación procesal de Mahou, S.A. que, en todo caso, la obligatoriedad

de la retribución determina que sea aplicable el principio general que establecía el art. 13 de la L.I.S., esto es, el de la deducibilidad de «los gastos necesarios para la obtención» de los rendimientos netos. En su opinión, la regla contenida en dicho precepto «determinaba la deducibilidad de cualquier partida que tuviera cabida en él, aunque no estuviera comprendido en ninguno de los supuestos concretos que enumeraba a continuación con carácter enunciativo y no exhaustivo»; y el «carácter de gasto necesario para la obtención de ingresos de las retribuciones de los administradores ha[bría] quedado recogido también en la respuesta del ICAC a la consulta publicada en el Boletín Oficial del ICAC nº 21» (pág. 18).

Por lo que se refiere a los arts. 9 h) y 130 de la L.S.A., citados también como vulnerados por el Abogado del Estado, ninguno de ellos requeriría «que la cuantía de las retribuciones figure en los Estatutos, sino simplemente que de ellos se derive la obligatoriedad de abonarlas». Por una lado, el citado h) se limitaría a exigir «que la forma o modalidad de la remuneración de los administradores quede establecida estatutariamente, siendo las alternativas básicas disponible para ello "el sueldo, las dietas por asistencia a las reuniones del Consejo y la participación en las ganancias"»; y «es evidente que esta condición legal se cumpl[iría] en la redacción de la norma estatutaria de Mahou, que establece una modalidad principal ("sueldo" o remuneración fija) y una modalidad complementaria (participación en beneficios)», sin que nada impida «que el sistema de retribución de los administradores conste de más de una partida retributiva». En suma, el art. 33 «de los Estatutos de Mahou responde[ría] plenamente a este requerimiento al señalar los dos sistemas de retribución que prevé (una retribución fija y una participación en los beneficios)» (págs. 18-19).

En fin, el art. 130 de la L.S.A. declara en su inciso primero que «la retribución de los administradores deberá ser fijada en los Estatutos», y en el segundo señala los límites que debe respetar la participación en beneficios, límites que «ofrecían margen sobrado para que las retribuciones que se debaten en el recurso se hubieran podido abonar por esta vía, si hubiera sido éste el carácter de la retribución abonada». En cuanto a los arts. 3.1 CC y 23, apartados 1 y 2 de la L.G.T., en la medida en que el Abogado del Estado los considera vulnerados al haberse quebrantado la norma mercantil, no habiéndose incumplido ésta, «no se pueden considerar tampoco infringidos» (pág. 19).

Finalmente, la representación procesal de Mahou, S.A. expresa las razones por las que no debe acogerse la alegada infracción del art. 124 del R.R.M., que exige que se determine el sistema de retribución y establece que salvo disposición en contrario de los estatutos, la retribución de todos los administradores será la misma. Por lo que respecta al deber de fijar el sistema de retribución, reitera que el art. 33 de los Estatutos de Mahou, S.A. «determina claramente el sistema -los dos sistemas- de retribución de los Consejeros» (pág. 20). En relación a la exigencia de que la retribución de los administradores sea la misma, salvo que los estatutos dispongan lo contrario, considera que «son muchas las razones por las que no puede servir de base para la estimación del recurso». En primer lugar, llama la atención sobre un dato de hecho: la retribución «general» es «la misma para todos los miembros del Consejo (3.911.236 pesetas) salvo un pequeño plus para el Presidente», pagos que la sociedad contabilizó «en la Cuenta 644.000 ("Remuneraciones Consejos Administración") y les practicó la retención a cuenta del IRPF, aplicándoles el porcentaje fijo del 30%»; existe, pues -se afirma- una retribución igual para todos los Consejeros que «de ningún modo podría discutirse». Como mucho, estima la representación de Mahou, S.A., el art. 124 del R.R.M. «permitiría discutir la deducibilidad de las retribuciones» calificadas como «específicas» (pág. 20). En segundo lugar, subraya que la doctrina ha planteado la ilegalidad del citado precepto reglamentario, «ya sea por entender que establece una restricción a la autonomía de la voluntad más allá de lo materialmente previsto en la materia por la ley formal y sin habilitación legal alguna al efecto, ya sea por entenderse que esa norma derogaría lo previsto en el art. 1138 CC para el reparto entre una pluralidad de acreedores» (pág. 21). En tercer lugar, entiende la representación de Mahou, S.A., la regla fijada en el referido art. 124 tiene sentido cuando «la remuneración se calcule mediante una participación en los beneficios», porque en este supuesto «se detrae una cantidad del resultado que luego habría de repartirse entre los administradores por acuerdo del propio Consejo», y la mayoría de éste «podía acordar retribuir de modo dispar a los consejeros, dando lugar a múltiples abusos». En cuarto lugar, se subraya que las retribuciones abonadas por Mahou, S.A. fueron iguales, no sólo las «generales», sino también las «especiales», «en cuanto a las abonadas a los que desempeñaron el mismo cargo, como los Vicepresidente y los Consejeros Delegados»; pero, aunque las retribuciones de los administradores de Mahou, S.A. no cumplieran con el art. 124 del R.R.M., «esto no sería obstáculo para su deducibilidad, ya que han sido acordadas [por] la Junta General de Accionistas de Mahou, o lo que es lo mismo, "por el órgano competente", que es lo que exige la norma fiscal» (pág. 20).

Para la representación de Mahou, S.A., al invocar el citado art. 124, el Abogado del Estado está cuestionando la validez del art. 33 de los Estatutos de Mahou, S.A., y esto es algo que «queda totalmente fuera de las atribuciones de la Inspección de los Tributos». A este respecto -señala- «hay que tener en cuenta la presunción de validez de las cláusulas que han tenido acceso al Registro y que gozan de la

tutela de los Tribunales». Así se desprendería del art. 20 del [Código de Comercio \(LEG 1885, 21\)](#) y el art. 7 del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1587/1989, de 29 de diciembre, y lo habrían puesto de manifiesto la Resolución del T.E.A.R. de Cataluña de 2 de abril de 1997, y las Sentencias de 4 de abril y [30 de mayo de 1997 \(JT 1997, 977\)](#) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. En definitiva, la Administración tributaria no puede ignorar la presunción de validez del art. 33 de los estatutos de Mahou, S.A. «mucho menos teniendo en cuenta las vicisitudes de su acceso al Registro». A este respecto, recuerda que «el Registro Mercantil obligó a modificar la remuneración de administradores contenida en el artículo 33 de los estatutos aprobados en Junta General de 15 de diciembre de 1989 y recogidos en la escritura pública de 3 de enero de 1990»; y que el «resultado de esa modificación queda recogido en el libro de actas de la Junta General y en escritura de 2 de abril de 1990, quedando finalmente inscrito en el Registro Mercantil con la redacción que se mantiene actualmente». Y de lo anterior deduce que «el filtro de legalidad que supone la inscripción está doblemente reforzado, ya que no sólo es conforme por haber pasado el test del Registrador, sino que ese acomodo o conformidad fueron alcanzadas precisamente siguiendo las indicaciones del mencionado funcionario, experto en Derecho Privado, y en concreto, en Derecho Mercantil». El corolario de lo anterior, según la representación procesal de Mahou, S.A. es que «la no deducibilidad de las retribuciones debatidas no puede basarse tampoco en el artículo 124 del Reglamento del Registro Mercantil, en ningún caso, y mucho menos en cuanto a las que la Inspección denomina retribuciones "Generales" y en cuanto a la retribución especial del Consejero Delegado, Don Narciso» (págs. 22-24).

Para concluir, la representación de Mahou, S.A. expresa las razones por las que, de considerar que el segundo de los motivos de casación formulados por el Abogado del Estado resulta admisible, de todos modos debería ser desestimado. A este respecto, comienza poniendo de manifiesto que en el expediente consta que la sociedad afilió al Sr. Narciso «a la Seguridad Social, asumiendo, en consecuencia, la sociedad el pago de la cuota patronal»; que «su retribución se contabilizó en la cuenta que recoge los gastos de personal y no en la específica -644.000- del Consejo de Administración»; y que «al abonarle las retribuciones, se le practicó la retención aplicando la escala prevista para los rendimientos del trabajo» (pág. 24). Se trata -se afirma- de hechos que, habiendo sido reconocidos expresamente en el Informe complementario de la Inspección (la retención aplicada y la afiliación a la Seguridad Social), la Sentencia da por probados, admitiendo la deducibilidad de las retribuciones abonadas en base al art. 13.d) de la L.I.S. y 112.1.c) del R.I.S. (págs. 24-25).

Pues bien, señala la representación de Mahou, S.A. que, pese a que «no puede pedirse la casación de una sentencia basándose en la negación de los hechos que en ella se declaran probados» (se cita la Sentencia de esta Sala de 4 de febrero de 1997), el Abogado del Estado parte de que «no se trata de una retribución por prestar servicios profesionales o de personal asalariado», en cuyo caso «tendría un tratamiento fiscal distinto con los requisitos de las retribuciones a terceros». Sin embargo, esto sería, precisamente, lo que sucedió en este caso, dado que la retribución «fue tratada por la sociedad como retribución a terceros, contabilizándola en la cuenta de "gastos de personal" y no en la de Consejeros y practicando la retención a cuenta del IRPF según la escala prevista para los rendimientos del trabajo y no al tipo fijo correspondiente a las retribuciones de miembros de Consejos de Administración, no habiendo sido esta cuestión discutida en ningún momento por la Administración Tributaria» (pág. 25).

A juicio de la representación de Mahou, S.A., lo anterior no puede quedar desvirtuado por los hechos, ambos afirmados por el Abogado del Estado, de que el Consejero Delegado forma parte del Consejo de Administración y de que «el contrato de alta dirección le imbrica con el órgano de administración de que forma parte». En su opinión, la «participación de este órgano no impide que uno de sus miembros mantenga relaciones con él propias de alta dirección y que en virtud de ellas asuma funciones que pueden ser igualmente desarrolladas por personas ajenas a él», como Gerentes o Directores Generales (pág. 25). A esos efectos, recuerda la definición que del personal de alta dirección establece el art. 1 del [Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto \(RCL 1985, 2011, 2156\)](#); y que el apartado 3, letra c) de dicho precepto excluye de su ámbito la actividad «que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las personas que revistan de forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo». Estas últimas -se afirma- son relaciones de carácter mercantil a las que responderían las retribuciones calificadas como «generales» por el Informe complementario al Acta (pág. 26).

Seguidamente, pone de manifiesto la representación de Mahou, S.A. que este Tribunal ha admitido la concurrencia en una misma persona «de la relación de administrador con el desempeño de otras funciones para la sociedad tanto en régimen de derecho civil o mercantil como laboral» (se citan las [Sentencias de la Sala Cuarta de este Tribunal de 13 de mayo de 1991 \(RJ 1991, 3906\)](#) y de [27 de enero de 1992 \(RJ 1992, 76\)](#), y la Sentencia de la Sala de lo Civil de [27 de marzo de 2003 \(RJ 2003, 2828\)](#)). Asimismo, señala que la doctrina considera que hay que distinguir «entre la gestión de la sociedad que

es la propia de los Consejeros de Administración y la gestión de la empresa que se realiza por personas que pueden o no formar parte del mismo»; y que «[j]unto a esta diferencia cualitativa cabe también invocar una diferencia "cuantitativa" constituida por un plus de dedicación diaria y constante por parte de las personas a las que se han delegado estas funciones», plus de dedicación que «determina[ría] el carácter laboral de esta relación» (pág. 27).

En la misma línea, la defensa de Mahou, S.A., tras reiterar que este Tribunal ha admitido la concurrencia en una misma persona «de la relación de administrador con el desempeño de otras funciones para la sociedad tanto en régimen de derecho civil o mercantil como laboral» (se citan nuevamente las Sentencias de la Sala Cuarta de 13 de mayo de 1991 y de 27 de enero de 1992, y de la Sala de lo Civil de 27 de marzo de 2003, así como la Sentencia de 26 de febrero de 2003, cuyo FD Segundo, núm. 7, reproduce), señala que, en la práctica empresarial, «algunos Consejeros asumen un plus de dedicación que las partes son libres de acoger al Derecho Mercantil o al laboral», como habría sucedido en el caso de Mahou, S.A. con su Consejero Delegado, Sr. Narciso.

Seguidamente, insiste la defensa de Mahou, S.A. en que la Sentencia recurrida «considera probados los hechos que acreditan la relación laboral que existió en 1992 entre MAHOU, S.A., y su Consejero Delegado, como no podía ser menos dada la evidencia de los mismos -alta en Seguridad Social, contabilización de las retribuciones, retenciones a cuenta del IRPF, etc.-, ya que aparecen recogidos en los propios documentos expedidos por la Administración» y «no ha sido negados en ningún momento ni por los Acuerdos de la Administración ni por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central y, en consecuencia, sitúa las retribuciones en el ámbito de la alta dirección». «Todo esto -se afirma- entra dentro de la competencia interpretativa específica el Tribunal de instancia y queda fuera del ámbito del recurso casacional», siendo, conforme a la [Sentencia de este Tribunal de 11 de julio de 1998 \(RJ 1998, 6601\)](#), la calificación jurídica de los contratos una facultad privativa de los Tribunales de instancia, «a no ser que su resultado sea notoriamente ilógico». Calificado de este modo el contrato entre Mahou, S.A. y el Sr. Narciso, se ajustaría plenamente a derecho la Sentencia impugnada cuando admite la deducibilidad de las retribuciones en base a la letra d) -y no la ñ)- del art. 13 de la L.I.S., y en los arts. 112.1.c) y 104 del R.I.S. (págs. 29-30).

Para concluir, manifiesta la defensa de Mahou, S.A. su discrepancia con la tesis de que «las funciones de alta dirección tiene que ser distintas a las "típicas de la Administración orgánica: dirigir, gestionar, administrar y representar a la sociedad". Las funciones que desempeñó el Sr. Narciso -se afirma- fueron las típicas del gerente o director de una sociedad», dado que «además de las generales atribuidas a todos los Administradores, por Acta otorgada ante Notario de Madrid de 29 de noviembre de 1988 se le facultó» para «[c]oncretar, formalizar, ejecutar y celebrar toda clase de actos y contratos que sean necesarios o convenientes para la administración y marcha normal de la sociedad» (pág. 30).

OCTAVO

Recibidas las actuaciones, por Providencia de 17 de julio de 2008 se señaló para votación y fallo el día 12 de noviembre de 2008, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

El presente recurso de casación se interpone por la mercantil Mahou, S.A. contra la [Sentencia de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992\)](#), dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 962/2001 interpuesto por dicha entidad contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de julio de 2001, que estima en parte la reclamación económico-administrativa instada contra el Acuerdo de la Inspectora Jefe de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 15 de junio de 1998, que confirma la propuesta de regularización derivada del acta de disconformidad (núm. 62118771) incoada a la actora el 19 de diciembre de 1997, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992.

Como se ha explicitado en los Antecedentes, la referida Sentencia alcanzó, por lo que a la resolución de este proceso interesa, las conclusiones siguientes: a) en primer lugar, que resultaban deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas por Mahou, S.A. a los miembros integrantes de su Consejo de Administración, porque conforme al art. 13.ñ) de la [Ley 61/1978, de 27 de diciembre \(RCL 1978, 2837\)](#), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, L.I.S.) basta con que dichas retribuciones estén acordadas por la Junta General, porque el art. 33 de los Estatutos de Mahou cumple con el mandato legal al designar la «forma de retribución» y, en fin, en relación con el

Consejero Delegado (Sr. Narciso), porque «existe relación laboral, estando afiliado a la Seguridad Social, figurando su retribución contabilizada en la cuenta de "gastos de personal", practicándose por la sociedad las correspondientes retenciones» [arts. 104 y 112.1.c) del [Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre \(RCL 1982, 2783, 2941 \)](#) , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, R.I.S.)) (FD Segundo); b) en segundo lugar, que, en virtud de los arts. 88.1. y 88.4 del R.I.S., no resultan deducibles en el ejercicio 1992 los pagos de las cuotas efectuados a la Seguridad Social en dicho año porque, resultando aplicable el criterio del devengo, «lo relevante a efectos de la norma fiscal, no es el momento del pago, sino cuándo se hubieran devengado», y se trataba de «deudas originadas en el ejercicio anterior» (FD Tercero); c) en tercer lugar, que no resultan deducibles en la base imponible del impuesto determinados gastos por desplazamientos del Presidente y el Consejero Delegado de Mahou, S.A. fuera de España, porque «de los datos ofrecidos por la sociedad y teniendo en cuenta las fechas en que los viajes se producen» (coincidentes con los períodos vacacionales de dichas personas), tales gastos no pueden considerarse como "necesarios" (FD Cuarto); d) en cuarto lugar, que, en virtud de la interpretación conjunta de los arts. 19.2 de la L.I.S. y 72 del R.I. .S., no cabe tampoco la deducción de la dotación a la provisión por depreciación de valores que efectuó Mahou, S.A. en el ejercicio 1992 para recoger la pérdida del valor que experimentaron las acciones que tenía en su cartera de dos sociedades acogidas al régimen de transparencia fiscal -Castemo, S.A. y Malta de Inversiones,. S.A- (FD Quinto); e) y, finalmente, que no cabe la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por inversión en «activos fijos nuevos», porque de las facturas y albaranes aportados por Mahou, S.A. se desprende que se realizaron operaciones de «reparación» y «sustitución» de elementos de máquinas o la «revisión» de éstas, por lo que se estaría más bien ante «gastos de conservación y reparación» previstos en el art. 114 R.I.S. (FD Sexto).

SEGUNDO

Como también hemos expresado en los Antecedentes, Mahou, S.A. funda formalmente el recurso de casación contra la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992 \)](#) en cinco motivos, al amparo todos ellos del art. 88.1.d) [LJCA \(RCL 1998, 1741 \)](#) : a) en primer lugar, la vulneración por dicha Sentencia del art. 22, apartados 1, 2 y 3, de la [L.I.S \(RCL 1978, 2837 \)](#) ., y el art. 88 del [R.I. .S. \(RCL 1982, 2783, 2941 \)](#) , al no haber admitido como gasto en la base imponible el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 la cantidad de 3.357.857 ptas. satisfecha a la Seguridad Social; b) en segundo lugar, la infracción del art. 13 L.I.S . al haber rechazado la Sentencia de instancia la deducibilidad en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 la cantidad de 3.609.831 ptas. que corresponderían a gastos de desplazamientos en el extranjero del Presidente y el Consejero Delegado de la sociedad; c) en tercer y cuarto lugar, respectivamente, la lesión de los arts. 13 y 19 L.I.S ., y de los arts. 71.2, 72 y 100.2.g) R.I. .S., al rechazar la resolución judicial recurrida la deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de valores que Mahou, S.A. realizó en el ejercicio 1992 para reflejar la pérdida de valor que experimentaron durante el mismo sus acciones de las entidades Castemo, S.A. y Malta de Inversiones, S.A. (49.093.786 ptas. y 20.170.055 ptas., respectivamente), acogidas ambas al régimen de transparencia fiscal; d) y, finalmente, la infracción del art. 26 L.I.S . (en su redacción dada por el art. 71 de la [Ley 31/1991 \(RCL 1991, 3025 \)](#)), así como del art. 114 R.I. .S., al no admitir la Audiencia Nacional la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades del 5 por 100 de las inversiones que la sociedad habría realizado en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de su actividad empresarial. Frente a dicho recurso, el Abogado del Estado presentó escrito oponiéndose a cada uno de los citados motivos de casación por las razones que se han expuesto en los Antecedentes.

Por su parte, el Abogado plantea contra la referida Sentencia de 29 de enero de 2004 recurso de casación con fundamento en dos motivos, ambos invocados al amparo del art. 88.1.d) LJCA y, según se afirma expresamente, para combatir «la consideración de gasto deducible de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración y del Consejero Delegado» de Mahou, S.A.: en primer lugar, la infracción del art. 13.ñ) L.I.S ., el art. 23, apartados 1 y 2, [L.G.T \(RCL 1963, 2490 \)](#) ., el art. 3.1 [CC \(LEG 1889, 27 \)](#) , los arts. 9 h) y 130 del [L.S.A \(RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206 \)](#) ., y, en fin, el art. 124 del [Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre \(RCL 1989, 2762 y RCL 1990, 29 \)](#) , que aprueba el Reglamento del Registro Mercantil; y, en segundo lugar, la vulneración por dicha resolución judicial del art. 13, letras d) y ñ), de la L.I.S ., así como de los arts. 104 y 112.1.c) del R.I. .S. Frente a dicho recurso la representación procesal de Mahou, S.A. presentó escrito de oposición con el contenido que se ha extractado debidamente en los Antecedentes.

TERCERO

Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, procede resolver, en primer lugar, el recurso de casación instado por la entidad Mahou, S.A. Como se ha señalado en los Antecedentes, dicha sociedad, al amparo del art. 88.1.d) [LJCA \(RCL 1998, 1741 \)](#) , alega como primer

motivo de casación la infracción del art. 22, apartados 1, 2 y 3, de la [L.I.S \(RCL 1978, 2837\)](#) ., y del art. 88 del [R.I .S. \(RCL 1982, 2783, 2941\)](#) , al no haber admitido la Sentencia de instancia, confirmando el criterio de la Administración, como gasto deducible en el ejercicio 1992, la cantidad de 3.357.857 ptas. que satisfizo en dicho año a la Seguridad Social. El citado motivo no puede prosperar por las razones que se exponen a continuación.

Como es sabido, el art. 22 de la L.I.S . y el art. 88.1 del R.I .S. establecían con carácter general el llamado criterio del devengo al señalar que «[l]os ingresos y gastos que componen la base del impuesto se imputarán al período en que se hubieren devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos». No obstante, el propio art. 88, apartado 4, del citado R.I .S., permitía a los sujetos pasivos «utilizar criterios de imputación distintos, sin que ello origin[ara] ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos», siempre que, de un lado, se «manif[estara] y justif[icara] al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deb[ieran] surtir efecto», y, de otro lado, «se especific[ara] el plazo de su aplicación», plazo que no podía resultar inferior a tres años.

La Sentencia de instancia pone de manifiesto que Mahou, S.A. no se acogió a la posibilidad que le brindaba el art. 88.4 del R.I .S.. Y así lo ha reconocido la representación procesal de la actora al señalar que no dio cumplimiento a los requisitos establecidos en dicho precepto porque «consideró que al aplicar este gasto en el ejercicio 1992 no estaba en el supuesto del apartado 4 del artículo 88 sino en el del apartado 1 ». Siendo esto así, es evidente que el criterio a aplicar en el referido ejercicio 1992 no podía ser otro que el del devengo, en virtud del cual, como señala la Sentencia impugnada, lo relevante «no es el momento del pago, sino cuándo se hubieran devengado» los gastos a que se contrae la cuestión (D Tercero).

Pues bien, la Sentencia de la Audiencia Nacional subraya que los pagos satisfechos a la Seguridad Social en 1992 correspondían a cuotas del ejercicio 1991, ingresadas fuera del plazo «con motivo del diferente criterio mantenido por la sociedad recurrente y la Seguridad Social en torno a la forma de cálculo de las bases» (FD Tercero). La propia entidad recurrente admite que dicha deuda «surgió como consecuencia de una rectificación que practicaron los servicios competentes de este organismo» en relación con las cuotas de 1991. Siendo esto así, es claro que el pago debe imputarse necesariamente a este último ejercicio 1991, sin que, a estos efectos, tenga trascendencia que, como señalara la actora, la liquidación complementaria se hubiera practicado como consecuencia de la «interpretación de unos preceptos relativos a las bases de cotización que distaban mucho de estar claros y sin que en ningún momento estos servicios calificasen la actuación de [la] sociedad como infracción grave». Como acertadamente señala el Abogado del Estado, la fiabilidad y fidelidad de la contabilidad social depende de que el criterio de imputación de ingresos y gastos sea el mismo, de manera que no es posible utilizar el criterio del devengo respecto de los primeros y, posteriormente, acogerse al criterio de caja para deducirse un gasto devengado en el ejercicio anterior (en 1991), pero efectuado en el ejercicio siguiente (en 1992).

Finalmente, no puede atenderse la afirmación de que el criterio empleado por la Administración y confirmado por la Audiencia Nacional le impediría deducirse el gasto realmente efectuado, en contra de lo que señala el art. 88.4, último párrafo, del R.I .S., en virtud del cual, «[e]n ningún caso el cambio de criterio comportará que algún ingreso o gasto quede sin computar». Y es que, como, asimismo, destaca el Abogado del Estado, en la fecha en que se produjo el gasto no había prescrito el ejercicio 1991, de manera que Mahou, S.A. pudo rectificar su declaración-liquidación relativa a dicho período impositivo realizando el ajuste correspondiente. La propia Sentencia impugnada no afirma que el pago a la Seguridad Social no fuera deducible sino que «no proced[ía] la deducibilidad en el ejercicio liquidado». Y si la entidad recurrente no llevó a cabo, como podía, la rectificación de su autoliquidación del ejercicio 1991, antes de que prescribiera su derecho a hacerlo, efectivamente, tal y como señala, «se habrá quedado sin computar un gasto realmente soportado por la sociedad», pero no como consecuencia de la aplicación de la Ley o de una errónea interpretación administrativa o/y judicial de la misma, sino por su pasividad, negligencia o impericia, frente a las que no se puede impetrar el auxilio de este Tribunal.

CUARTO

Como segundo motivo de casación, al amparo del art. 88.1.d) [LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#) , Mahou, S.A. denuncia la infracción del art. 13 de la [L.I.S. \(RCL 1978, 2837\)](#) , así como del art. 100 del [R.I .S. \(RCL 1982, 2783, 2941\)](#) , al no haber admitido la Sentencia impugnada -confirmando, una vez más, el criterio de la Administración- como partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992, los 3.609.831 ptas. en concepto de diversos gastos de viaje en que incurrieron el Presidente y el Consejero Delegado de la Sociedad.

A juicio de la representación de Mahou, S.A. dichos gastos son deducibles porque la sociedad

presentó las facturas justificativas de los mismos, estaban correctamente contabilizados, se imputaron en el ejercicio en el que se produjeron y, en fin, resultaban necesarios, como se desprendería del escrito que, a requerimiento de la Inspección, la recurrente entregó durante el procedimiento de comprobación, en el que se ponía de manifiesto que se trataba «de desplazamientos a Suiza y Francia para celebrar reuniones con accionistas que determinaba una parte importante del capital social», y «de desplazamientos a Estados Unidos para mantener contactos con importantes grupos cerveceros, con los que se mantenían negociaciones o bien para contratar la distribución en España de cerveza fabricada por ellos o intercambiar tecnología». Y considera que no es determinante el hecho -tenido en cuenta por la Administración y el Tribunal de instancia- de que los viajes se realizaran en períodos vacacionales, o que, como se señaló en el Informe complementario al acta de disconformidad, la información a los socios tenga su ámbito propio en la Junta General de Accionistas.

La actora considera que no está planteando un «tema de valoración de la prueba realizada», sino un «tema conceptual», a saber, «valorar lo que puede considerarse necesario o no para el desarrollo de la empresa». Los términos en que plantea el debate y aquellos en los que se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en esta sede, sin embargo, indican otra cosa. Ciertamente, el órgano judicial pone explícitamente el acento en la coincidencia de los traslados del Presidente y Consejero Delegado de Mahou, S.A. con el período vacacional al señalar en el fundamento de derecho Cuarto que «si bien existe identificación de las personas que realizan los citados viajes, así como la realidad del gasto, lo cierto es que de los datos ofrecidos por la sociedad y teniendo en cuenta las fechas en los que los viajes se producen, como dice el Informe ampliatorio coincidentes con los períodos vacacionales de estas personas, la Sala comparte el criterio de la Administración sobre la insuficiencia de la "necesariedad" de dichos gastos, que no responde a un programa de actividades empresariales "stricto sensu"» (la cursiva es nuestra). Pero también es cierto que el órgano judicial afirma llegar a dicha conclusión atendiendo a «los datos ofrecidos por la sociedad», y que poco antes subraya -transcribiendo la [Sentencia de la misma Sala de 5 de diciembre de 2002 \(PROV 2006, 282806\)](#) (rec. núm. 501/2000) - que aunque los arts. 13 de la L.I.S. y 111 del R.I .S. no contienen una relación exhaustiva de los gastos deducibles, por lo que «no debe excluirse que aparte de las que allí se enumeran existan otras partidas igualmente deducibles en tanto que gastos necesarios para la obtención de los rendimientos», «en virtud del régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la [Ley General Tributaria \(RCL 1963, 2490\)](#) , corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto, sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos» [se citan, asimismo, los arts. 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (L.G.T.) y 1214 [CC \(LEG 1889, 27\)](#) , que regulan la carga de la prueba, y el art. 57 de la [Ley 30/1992 \(rcl 1992, 2512, 2775 Y rcl 1993, 246\)](#) , que establece la presunción de validez de los actos administrativos]; y esto es, precisamente, lo que Mahou, S.A. no habría logrado acreditar.

En suma, lo que, bajo el ropaje de cuestión jurídica plantea la actora es, claramente, su discordancia con la valoración de la prueba efectuada por la Sentencia de instancia. Y, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, «la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediación, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios», sin que, en principio, salvo supuestos taxativos enumerados por este Tribunal, «pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley»; y ello como consecuencia de la «naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia» [entre muchas otras, [Sentencias de esta Sala de 25 de marzo de 2002 \(RJ 2002, 4392\)](#) (rec. núm. 9171/1996), FD Primero; de 9 de julio de 2007 (rec. núm. 4449/2004), FD Cuarto; de [14 de marzo de 2008 \(RJ 2008, 2325\)](#) (rec. cas. núm. 1629/2007), FD Tercero; de [21 de mayo de 2008 \(RJ 2008, 2853\)](#) (rec. cas. núm. 8380/2004), FD Cuarto; de [18 de junio de 2008 \(RJ 2008, 4213\)](#) (rec. cas. núm. 11399/2004), FD Cuarto; de [9 de julio de 2008 \(RJ 2008, 6128\)](#) (rec. cas. núm. 4341/2004); y de [8 de octubre de 2008 \(RJ 2008, 5637\)](#) (rec. cas. núm. 6220/2004) , FD Cuarto].

No habiendo denunciado la representación de Mahou, S.A. -ni apreciando esta Sala- el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio -al no haberse recibido el proceso a prueba, o haberse inadmitido, declarado impertinente o dejado de practicar algún medio probatorio-, la infracción por la Sentencia de instancia de las normas que rigen el reparto de la carga de la prueba, la vulneración de las reglas de la sana crítica, o, en fin, cualquiera de los otros supuestos excepcionales en los que este Tribunal ha declarado que puede plantearse válidamente la cuestión de la valoración de la prueba en casación [véanse, entre muchas otras, Sentencias de 25 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9171/1996), FD Primero; de [26 de febrero de 2008 \(RJ 2008, 2127\)](#) (rec. cas. núm. 2377/2005), FD Cuarto; y de 8 de

octubre de 2008 (rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto], el presente motivo debe ser desestimado.

QUINTO

Como tercer y cuarto motivos, ambos íntimamente conectados, planteados al amparo del art. 88.1.d) [LJCA \(RCL 1998, 1741 \)](#) , la representación procesal de Mahou, S.A. alega la lesión de los arts. 13 y 19 de la [L.I.S \(RCL 1978, 2837 \)](#) , así como de los arts. 71.2, 72 y 100.2.g) del [R.I.S. \(RCL 1982, 2011, 2156 \)](#) , al rechazar la Sentencia de instancia la deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de valores que Mahou, S.A. realizó en el ejercicio 1992 para reflejar la pérdida de valor que experimentaron durante el mismo sus acciones de las entidades Castemo, S.A. y Malta de Inversiones, S.A. (49.093.786 ptas. y 20.170.055 ptas., respectivamente), acogidas ambas al régimen de transparencia fiscal.

Como se ha señalado, sostiene la actora, en esencia, que el art. 19.2, párrafo segundo, de la Ley 61/1978 , «lo que regulaba era el régimen a que quedaban sometidas las sociedades transparente y no el aplicable a sus socios»; que, frente a lo que alegó la Administración, ni en este caso se produciría un doble cómputo de las pérdidas de la sociedad transparente ni la dotación por depreciación de valores equivale a la imputación de las bases imponible negativas; y, en fin, que al no admitir la deducibilidad la Sentencia impugnada estaría infringiendo el R.I.S., en particular, el art. 71.2 (que permitía que los sujetos pasivos efectuasen la referida dotación anualmente respecto de «todos los valores mobiliarios sin excepción alguna ni de las acciones de las sociedades transparentes ni de ningún otro»), el art. 72.1 (que tampoco contendría excepción o regla especial alguna relativa a los valores de las sociedades transparentes), el 72.3 (al dar «el tratamiento del saneamiento de activo a un supuesto en el que no concurren las condiciones que, según este apartado, determinan la existencia de saneamiento») el art. 100.2 .g) («que obliga a considerar como gasto las dotaciones a las provisiones permitidas en él»), y, en consecuencia, el art. 13 de la L.I.S . («que dispone que para determinar el rendimiento neto se deduzca de los ingresos el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan entre los que, sin duda, se encuentran los valores mobiliarios en general y, entre ellos, a falta de regla especial que las exceptúe, las acciones representativas del capital de las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal»).

Planteadas la cuestión en estos términos, debe señalarse que ésta ha sido ya definitivamente resuelta por esta Sala en sus [Sentencias de 19 de mayo de 2005 \(RJ 2005, 5445 \)](#) (rec. cas. núm. 5755/2000), y de [30 de noviembre de 2007 \(RJ 2008, 282 \)](#) (rec. cas. núm. 5346/2002), a cuya doctrina debemos necesariamente remitirnos en su integridad, pronunciamientos en los que pusimos de manifiesto que, en la medida en que, conforme al art 19 de la Ley 61/1978 , en su redacción dada por la [Ley 48/1985, de 27 de diciembre \(RCL 1985, 3055 \)](#) , «[l]as bases imponibles negativas no serán objeto de imputación directa, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad transparente en los cinco años siguientes», «no cabe admitir que la sociedad participante dote de un fondo para recoger la pérdida o disminución de valor de las acciones de la sociedad transparente, ya que, en otro caso, por la vía de la dotación se estaría consiguiendo un resultado análogo a lo que la Ley prohibía, que era imputar la base imponible negativa de a sociedad transparente a la sociedad participante» [Sentencia de 30 de noviembre , cit., FD Séptimo; en términos casi idénticos, Sentencia de 19 de mayo de 2005 , cit., FD Sexto].

SEXTO

Como quinto y último motivo, al amparo del art. 88.1.d) [LJCA \(RCL 1998, 1741 \)](#) , alega la representación de Mahou, S.A. la violación del art. 26 de la [Ley 61/1978 \(RCL 1978, 2837 \)](#) , en su redacción dada por el art. 71 de la [Ley 31/1991, de 30 de diciembre \(RCL 1991, 3025 \)](#) , así como del art. 114 del [Real Decreto 2631/1982 \(RCL 1982, 2783, 2941 \)](#) , al no admitir la Sentencia impugnada la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades del 5 por 100 de las inversiones que la sociedad habría realizado en activos fijos materiales nuevos afectos al desarrollo de su actividad empresarial.

En particular, señala la actora que, dado que «montó nuevos trenes de botellas y otras instalaciones complejas» mediante la fórmula «de dirigir la construcción la propia empresa, adquiriendo piezas de distintos suministradores y contratando servicios con empresas especializadas, asumiendo ella los trabajos de ensamblaje y coordinación de los suministros», la adquisición «por separado de piezas o elementos que iban a incorporarse a una instalación que no cabe duda que podía considerarse como activo nuevo», «debe tener el mismo tratamiento que les hubiera correspondido de adquirirse comprendidas en una adquisición global de estas instalaciones».

Una vez más la entidad recurrente subraya que lo que plantea es «una cuestión de concepto» y no de valoración de la prueba, por lo que cabría que este Tribunal corrigiera la decisión alcanzada por el órgano judicial en la instancia. Y una vez más esta Sala se ve en la necesidad de discrepar, y, por tanto,

desestimar el motivo planteado, en la medida en que la Audiencia Nacional ha rechazado el carácter de activos fijos nuevos de las piezas y elementos adquiridos por Mahou, S.A. para la instalación de los trenes de embotellamiento a la vista de las pruebas examinadas. Efectivamente, señala la Sentencia cuestionada que «la sociedad recurrente aporta una serie de facturas y albaranes, de cuya lectura se desprende que los conceptos a los que responden [son] operaciones de reparación y sustitución de elementos de las maquinarias a las que se hace referencia, constituyendo la actividad de la empresa de la que se adquieren, la de "fabricación de repuestos y reparación de máquinas para plantas de embotelladoras"; y que, «de hecho, algunas de las facturas aportadas lo son por el concepto de "revisión" de determinadas máquinas». Y estos datos le llevan a la conclusión de que «dichos elementos no pueden tener la consideración de "activo fijo nuevo" y, por consecuencia, no puede deducirse de la cuota del Impuesto de Sociedades el correspondiente porcentaje de la inversión efectuada en ellos, sino que pueden tener más el carácter de "gastos de conservación y reparación", partida contemplada en el art. 114 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades ».

La sociedad demandante no niega que las facturas y albaranes por ella presentados tengan el contenido que les atribuye la Sala sentenciadora. Tampoco en esta concreta cuestión alega alguna de las infracciones que, de acuerdo con reiterada doctrina de este Tribunal, a la que hemos aludido en el fundamento de derecho Cuarto, permitirían a esta Sala sustituir la decisión de la Audiencia Nacional. Bajo estas premisas, el recurso debe ser también desestimado en este punto.

SÉPTIMO

En atención a lo expuesto, procede desestimar íntegramente el recurso de casación planteado por Mahou, S.A. contra la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992 \)](#), lo que, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 [LJCA \(RCL 1998, 1741 \)](#), determina la imposición a la entidad recurrente de las costas causadas. No obstante, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 LJCA, señala 1.500 euros como cuantía máxima de los honorarios del defensor de la Administración recurrida, a los efectos de las referidas costas.

OCTAVO

Desestimado en todos sus puntos el recurso planteado por la sociedad Mahou, S.A., procede examinar a continuación el recurso de casación que plantea el Abogado del Estado contra la citada Sentencia. Como se ha señalado, la representación pública, al amparo del art. 88.1.d) [LJCA \(RCL 1998, 1741 \)](#), alega dos motivos, el primero de los cuales es la infracción del art. 13.ñ) [L.I.S \(RCL 1978, 2837 \)](#), los arts. 23.1 y 2 [L.G.T \(RCL 1963, 2490 \)](#), el art. 3.1 [CC \(LEG 1889, 27 \)](#), los arts. 9h) y 130 del [Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre \(RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206 \)](#), que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (L.S.A.), y, finalmente, el art. 124 del [R.R.M \(RCL 1989, 2761 y RCL 1990, 29 \)](#).

En esencia, el Abogado del Estado fundamenta este primer motivo en que los Estatutos de Mahou, S.A. -en particular, su art. 33 - no respetarían las exigencias establecidas en las normas mercantiles en relación a la determinación de la retribución a los miembros del Consejo de Administración, dado que pese que dicho precepto establece «una asignación fija» y «una participación en los beneficios» con un límite máximo de un 10 por 100, de un lado, dicha «asignación fija» no constituye un sistema de retribución y no se ha acordado por la Junta en la misma cuantía para todos los Consejeros, pese a que, como exige el art. 124 R.R.M., no «existe previsión estatutaria sobre la diferencia de asignación»; y, de otro lado, la participación en beneficios se prevé en los Estatutos con carácter meramente alternativo, razón por la cual no se ha llegado a satisfacer a los administradores de la sociedad en el ejercicio 1992 y no cumple la legalidad «porque no consta el porcentaje e participación». En suma, considera la representación pública que al «no haberse establecido estatutariamente el sistema retributivo y configurarse el variable de forma alternativa dejándolo a criterio de la Junta General, no puede aceptarse como gasto deducible».

Pues bien, para la resolución del presente motivo conviene comenzar precisando cuáles son las normas mercantiles y tributarias aplicables a las retribuciones de los administradores de las sociedades anónimas. A este respecto, y por lo que aquí interesa, debe recordarse, en primer lugar, que, en el ámbito del derecho mercantil, el art. 130 L.S.A. dispone con carácter general que «[l]a retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos», y que «[c]uando 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»; que, en la línea del anterior, el art. 9 L.S.A. establece que «en los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar» el «sistema de su retribución» de los administradores, «si la tuvieren»; y, en fin, que el art. 124.3 R.R.M., después reiterar el mandato del precepto anterior, especifica que, en el caso de las sociedades

anónimas «[s]alvo disposición contraria de los estatutos, la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos».

Por lo que respecta a la normativa tributaria, hay que tener presente que el art. 13 de la L.I.S ., después de señalar que «[p]ara la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquellos», enumeraba una serie de gastos entre los que deben destacarse dos: en primer lugar, «[l]as cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente» [letra d)], y «[l]as participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o este acordadas por el órgano competente, y no excedan del diez por ciento de los mismos» [letra ñ)]. Por su parte, deben traerse asimismo a colación tres preceptos del [Real Decreto 2631/1982 \(RCL 1982, 2783, 2941 \)](#), los dos primeros citados por la Sentencia de la Audiencia Nacional cuestionada en esta sede y el tercero por el Abogado del Estado: el art. 104.2, que dispone que «[t]endrán la consideración de gastos de personal las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos a las actividades económicas productivas, comerciales o de servicio desarrolladas por la Sociedad», gastos entre los que se integran «[l]os sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole del personal asalariado»; el art. 112.1 .c), que, entre las «cantidades devengadas por servicios profesionales», deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, incluye las «[r]etribuciones por las tareas de gestión de elementos patrimoniales, dirección de proyectos y obras y asesoramiento, cuando el servicio no se preste como consecuencia de un contrato laboral»; y, finalmente, el art. 121 .d), que se limita a reiterar el contenido del art. 13.ñ) de la L.I.S ., antes transcrito.

Para cerrar el marco normativo que debe tenerse en cuenta necesariamente en la resolución del recurso planteado por el Abogado del Estado es preciso reproducir los términos en que se pronuncia el art. 33 de los Estatutos de Mahou, S.A., aprobados por la Junta General Extraordinaria de 15 de diciembre de 1989, precepto que señala lo que sigue: «La retribución de los Administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley. En todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detrída en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente».

NOVENO

Una vez fijado el derecho que pudiera resultar aplicable, debemos comenzar poniendo de manifiesto que, a la luz de las normas tributarias citadas, tanto el Abogado del Estado como la representación procesal de Mahou, S.A. son contestes en que, para que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituya un gasto deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es preciso que pueda calificarse como un gasto «obligatorio» y, por ende, «necesario» para obtener los rendimientos de la sociedad, dado que las meras liberalidades no pueden ser objeto de deducción [art. 14.f) de la [Ley 61/1978 \(RCL 1978, 2837 \)](#); sobre esta cuestión nos hemos pronunciado recientemente en las Sentencias de 6 de noviembre de 2008, dictadas en los recursos de casación núms. 1003/2006 y 1012/2006]. Concretamente, señala la representación pública, y asume sin ningún tipo de reservas la entidad Mahou, S.A., que «[l]a esencia del gasto deducible es su necesidad, su carácter obligatorio, y su vinculación con el fin de la sociedad», y que «lo que justifica que las participaciones en beneficios de los administradores sean gasto deducible es su obligatoriedad», que es «la que les convierte en gasto necesario para la actividad social y ampara su tratamiento fiscal».

Ahora bien, estando de acuerdo ambas partes en este punto, mientras que el Abogado del Estado estima que, para que pueda considerarse como un gasto obligatorio, la remuneración de los administradores de las sociedad debe estar fijada necesariamente en los estatutos de ésta, tanto el Tribunal de instancia como la representación procesal de Mahou, S.A. - partiendo de que, en todo caso, esta última circunstancia se habría dado en el caso enjuiciado-, son contestes en que, conforme al art. 13.ñ) de la L.I.S . -que, en este concreto punto, sería más flexible que el art. 130 [L.S.A \(RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206 \)](#) .-, para que dichas retribuciones sean deducibles no es preciso que estén recogidas en los estatutos, sino que basta con que hayan sido aprobadas por el «órgano competente», que no sería otro que la Junta General. En particular, con apoyo en los fundamentos de la Sentencia impugnada y en otras de la misma Audiencia Nacional (cita las [Sentencias de 15 de marzo de 2001 \(PROV 2001, 182961 \)](#), de [7 de noviembre de 2002 \(PROV 2003, 25694 \)](#), de [28 de noviembre de 2002 \(PROV 2003, 26045 \)](#), de 13 de mayo de 2003, de [9 de junio de 2003 \(PROV 2007, 36575 \)](#), de 23 de noviembre de 2003, de [30 de septiembre de 2004 \(PROV 2004, 284191 \)](#) y de [28 de octubre de 2004 \(PROV 2004, 297802 \)](#)), sostiene la representación de Mahou, S.A. que, «incluso en el caso de que la retribución no hubiera sido prevista en los Estatutos» -lo que no habría sucedido-, «podría ser ésta deducible si se

acordara por el órgano competente», de manera que la remuneración satisfecha a los administradores de la sociedad en el ejercicio 1992 no sólo sería «obligatoria por preverse expresamente en los Estatutos», sino también «porque su cuantía concreta ha sido objeto de acuerdo por parte de la Junta General».

Es claro, sin embargo, que esta última tesis debe ser rechazada de plano, dado que, conforme ya ha señalado esta Sala y Sección, con rotundidad tal que no admite lugar a equívocos, a efectos tributarios, para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad. En particular, al interpretar el citado art. 13.º de la L.I.S., señalamos en la [Sentencia de 17 de octubre de 2006 \(RJ 2006. 6658\)](#) (rec. cas. núm. 3846/2001) que «conviene precisarlo desde ahora», a la vista de lo dispuesto en los arts. 9 y 130 L.S.A., antes transcritos, «la retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el art. 66.1 de la [Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995 \(RCL 1995. 953\)](#), al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución»; doctrina esta que, trayendo a colación el pronunciamiento antes citado, hemos vuelto a reiterar en el fundamento de derecho Tercero de la reciente [Sentencia de 6 de febrero de 2008 \(RJ 2008. 882\)](#) (rec. cas. núm. 7125/2002).

Como puede apreciarse, hemos identificado expresamente la fuente de la que proviene la referida exigencia no únicamente en el art. 13.º de la L.I.S., sino también, y muy especialmente, en las normas de derecho mercantil (los arts. 9 y 130 L.S.A.). Esta precisión que acabamos de hacer no es baladí, fundamentalmente, por dos razones. En primer lugar, porque estas últimas normas reclaman la intervención de los estatutos en cualquier caso, y, como se desprende de su dicción literal, el citado art. 13.º de la L.I.S. sólo alude a las hipótesis en que dichos pagos tienen lugar en forma de «participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad», siendo así que, como después diremos -y, por lo demás, resulta obvio-, este último es sólo uno de los sistemas posibles de remuneración a los miembros del Consejo de Administración.

Pero, sobre todo, en segundo lugar, porque, precisamente, en las Sentencias antes citadas esta Sección ha rechazado expresamente la interpretación del art. 13.º de la L.I.S. que en el presente proceso mantiene, en la línea de la Audiencia Nacional, la representación de Mahou, S.A. «esto es, la posibilidad de que sea la Junta General la que fije las retribuciones de los administradores», con fundamento en la necesidad de respetar la norma mercantil. Efectivamente, en nuestra Sentencia de 17 de octubre de 2006 negamos que el art. 13.º de la Ley 61/1978 resulte «más flexible» que el art. 130 L.S.A. al permitir la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las participaciones en beneficios de los administradores que estén, bien fijadas en los estatutos, bien «acordadas por el órgano competente», porque «aunque una primera lectura del precepto fiscal parece admitir un sistema alternativo para que las retribuciones sean gasto deducible, pues declaraba deducibles a las participaciones de los administradores, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, y en forma disyuntiva se admite también la deducción cuando la participación esté acordada por órgano competente, que en el caso de las sociedades de capital es la Junta General, el respeto a la ley mercantil, que impide a la Junta General retribuir a los administradores al margen de lo dispuesto en los estatutos, nos lleva a interpretar que cuando la Ley y Reglamento se referían a "órgano competente", estaban pensando en entidades distintas de las reguladas por la Ley de Sociedades Anónimas» (FD Tercero; reitera esta doctrina la Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero). «Por tanto -señalábamos en dicha Sentencia-, y por lo que respecta a las sociedades anónimas, ha de concluirse que la Junta de accionistas no es competente para regular la retribución de los administradores, si nada establecen los estatutos, debiéndose aprobar la consiguiente modificación de los mismos para que el cargo sea retribuido». En definitiva -remataba, para evitar cualquier equívoco, la Sentencia-, no cabe compartir las tesis de quienes mantienen «que la norma tributaria es más flexible a la hora de recoger la fuente u origen de la atribución de las participaciones en los beneficios, estimándose, en cambio, que el criterio acertado es el de la sentencia que se impugna, debiéndose concluir que cuando el sujeto pasivo es una sociedad anónima sólo es posible la deducción fiscal si la participación en los beneficios es obligatoria por precepto estatutario» (FD Cuarto, in fine; y Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Concluyendo, a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales. El protagonismo que la L.S.A. reclama de los estatutos en este concreto punto, según ha venido afirmando la Dirección General de Registros y del Notariado (D.G.R.N.), en lo que ya constituye una cláusula de estilo, está «en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y

para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros» [entre otras, [Resoluciones de 20 de febrero de 1991 \(RJ 1991, 1690\)](#) (BOE de 5 de marzo de 1991), FD 3; y de [26 de julio de 1991 \(RJ 1991, 5448\)](#) (BOE de 5 de septiembre de 1991), FD 2]. Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 13 de la L.I.S ., puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no -total o parcialmente- como una liberalidad.

DÉCIMO

No siendo, como hemos dicho, cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los Estatutos de la sociedad para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles, la cuestión gira en torno a precisar cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ende, debe considerarse obligatoria. En este aspecto concreto, la representación procesal de Mahou, S.A. estima que basta con señalar en los Estatutos la modalidad de retribución, y que esta exigencia se cumple estableciendo -como haría el art. 33 de sus Estatutos- un sistema mixto en virtud del cual los administradores percibirán una «asignación fija» y una «participación en los beneficios» con un límite del 10 por 100; el Abogado del Estado, por el contrario, entiende que ni los Estatutos de Mahou, S.A. establecen claramente el sistema de retribución -en la medida en que la participación en beneficios aparece como una mera posibilidad-, ni basta la mera referencia a la «asignación fija» -a su juicio, entre otras cosas, ha de precisarse en qué concepto se satisface dicha asignación-, ni, en fin, es suficiente con establecer un límite máximo a la participación en los beneficios, sino que debe especificarse en cada caso el porcentaje concreto. Pues bien, para mayor claridad en la exposición, conviene poner de manifiesto desde ahora que el análisis de los hechos declarados como probados (sobre los que nadie discrepa), de las normas aplicables y de la jurisprudencia de este Tribunal, llevan a la conclusión de que el recurso del Abogado del Estado debe ser estimado. A explicar las razones de esta conclusión dedicamos los siguientes razonamientos.

Vaya por delante que, para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, como ha señalado la [Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal 21 de abril de 2005 \(RJ 2005, 4132\)](#) (rec. cas. núm. 249/2005), «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto» en el art. 130 [L.S.A. \(RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206\)](#) [FD Tercero; recogen esta afirmación la [Sentencia de la Sala Primera de 12 de enero de 2007 \(RJ 2007, 671\)](#) (rec. cas. núm. 494/2000), FD Tercero; y la [Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2008 \(RJ 2008, 882\)](#), cit., FD Tercero], no pudiendo «modificar por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General» (Sentencias de 21 de abril de 2005, cit., FD Tercero; de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Y para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza» es preciso que se cumplan, al menos, los requisitos que se especifican a continuación, algunos de los cuales ya han sido fijados por este Tribunal. El primero de ellos es que, como admiten tanto el Abogado del Estado como la representación de Mahou, S.A., y ha advertido la citada Sentencia de 21 de abril de 2005, los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo», de manera que «[n]o es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento» (FD Tercero; se citan las [Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 18 de febrero \(RJ 1991, 1686\)](#) y [26 de julio de 1991 \(RJ 1991, 5448\)](#); en el mismo sentido, Sentencias de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero). «Los Estatutos -en efecto- no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria» (FD Tercero; se citan las [Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo \(RJ 1991, 2628\)](#) y [4 de octubre de 1991 \(RJ 1991, 7492\)](#); en los mismo términos, Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Así lo ha puesto de manifiesto, por lo demás, la D.G.R.N. al señalar, por ejemplo, con fundamento en los arts. 9.h), in fine, y 130, ambos de la L.S.A ., que «cuando se prevea retribución para los administradores», los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa» ([Resolución de 20 de febrero de 1991 \(RJ 1991, 1690\)](#), cit., FD 3); que «[n]o es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento» (Resolución de 26 de julio de 1991, cit., FD 2); y que «lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de

retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales» ([Resolución de 17 de febrero de 1992 \(RJ 1992, 1531\)](#) (BOE de 14 de mayo de 1992), FD 3]. En suma, en primer lugar, aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se adopte - una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores-, ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.

Ahora bien, frente a lo que expresamente señala la Sentencia impugnada en esta sede, con la mera designación en los estatutos de la «forma de retribución», no «se cumple el mandato legal» (FD Segundo). Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de Mahou, S.A., no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. Así lo ha afirmado en términos contundentes esta Sección cuando, en las [Sentencias de 17 de octubre de 2006 \(RJ 1996, 6658\)](#) (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero), varias veces citadas, ha dejado claro que «cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones». En este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. ha indicado que no es «suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); y que «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso «la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar [tanto] en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas -y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores-», «además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que sea cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedaría completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [[Resolución de 6 de mayo de 1997 \(RJ 1997, 3852\)](#) (BOE de 30 de mayo de 1997), FD 2].

En tercer lugar, para que pueda sostenerse que los estatutos sociales establecen la retribución de los administradores «con certeza», cuando, como sucede en el supuesto enjuiciado en este proceso, ésta consista en una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el quantum de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía. Es evidente que sólo de este modo puede afirmarse que la retribución satisfecha a los administradores -y no otra de magnitud inferior o superior- viene exigida por los Estatutos y, por tanto, cumple con este requisito imprescindible -no es ineludible ahora, para resolver el presente proceso, precisar si, además, es suficiente- para poder considerar que, tal y como exige el art. 13 de la [Ley 61/1978 \(RCL 1978, 2837\)](#), el gasto es verdaderamente necesario para la obtención de los rendimientos de la sociedad. Por esta razón en la reciente Sentencia de 6 de febrero de 2008, en relación con unos estatutos que establecían que «la Junta podr[ía] asignar a los Consejeros una retribución fija anual cuya cuantía ser[ía] asignada por la propia Junta General Ordinaria de Accionistas de cada año», y que la misma Junta podría discrecionalmente asignar a los administradores una participación en los beneficios disponibles que no excedería del 12 por 100, concluimos que en dicho supuesto «ni la retribución est[aba] fijada en los estatutos, ni se determina[ba] en ellos, de una forma concreta la participación en beneficios, ni exist[ía] obligatoriedad, sino que todo queda[ba] al arbitrio de la Junta General» (la cursiva es nuestra).

UNDÉCIMO

Una vez señalados algunos de los requisitos que deben cumplirse necesariamente en la fijación en los estatutos de las sociedades anónimas de las remuneraciones de sus administradores para que éstas constituyan un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, procede comprobar si los Estatutos de Mahou, S.A. cumplen fielmente con las referidas exigencias. Y, para este menester, es conveniente recordar que el art 33 de dichos Estatutos dispone que «[l]a retribución de los Administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley», y que, «[e]n todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detráida en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente».

Por otro lado, interesa asimismo señalar que, consta en el expediente administrativo que en el ejercicio 1992 la entidad Mahou, S.A. contabilizó entre sus gastos las cantidades devengadas por los once

miembros del Consejo de Administración -un total de 174.071.004 ptas. (1.046.187,80 euros), en algunos casos como retribuciones «específicas» (en particular, 31.576.900 ptas. al Presidente, 17.236.483 ptas. a los dos Vicepresidentes, 35.580.500 ptas. a uno de los Consejeros Delegados y 35.283.894 ptas. al otro Consejero Delegado) y en otros como retribuciones «generales» (concretamente, la cantidad de 3.911.236 ptas. a todos los miembros del Consejo, menos al Presidente, que recibió por este concepto 5.866.856 ptas., al Secretario, que percibió 2.933.426, y al Vicesecretario, que cobró 2.346.800 ptas.). Y también es necesario precisar, para delimitar el objeto del debate, que la Inspección admitió la deducibilidad de las retribuciones satisfechas al Secretario y al Vicesecretario del Consejo (ninguno de los cuales tiene la consideración de Consejeros), razón por la cual no son objeto de discusión en este proceso.

Pues bien, de la mera lectura del precepto transcrito se desprende que, como señala el Abogado del Estado, los estatutos de Mahou, S.A. no cumplen con los requisitos antes expuestos, que permitirían considerar deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las remuneraciones de los Consejeros de dicha sociedad. En efecto, ciertamente, tiene razón la representación procesal de la entidad en que, en virtud de la literalidad del art. 33 de sus Estatutos la remuneración de los administradores de Mahou, S.A. debe consistir necesariamente -«consistirá», dice la norma en tono imperativo- en una «asignación fija» y -el precepto emplea el enlace copulativo y no el disyuntivo- en «una participación en los beneficios»; de manera que, en principio, frente a lo que plantea el Abogado del Estado, ambas formas o modos de retribución -la fija y la variable- no se prevén como una mera posibilidad, sino acumulativamente, o, dicho en otras palabras, en principio, se establece estatutariamente con carácter obligatorio un sistema mixto.

La anterior constatación, sin embargo, no permite afirmar que los estatutos de Mahou, S.A. establecen el sistema de retribución de los administradores de la sociedad «con certeza». Con independencia de la trascendencia que pudiera tener el hecho de que, como apunta el Abogado del Estado, aunque dicha sociedad pone el acento en la obligatoriedad del pago de la llamada «asignación fija» más la participación en los beneficios, consta que los administradores no percibieron cantidad alguna por este último concepto, lo cierto es que ni uno ni otro sistema de retribución está definido en términos tales que permitan sostener que las cantidades satisfechas por Mahou, SA. en el ejercicio 1992 a sus administradores eran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, en lo que a la participación de beneficios respecta, el art. 33 de los Estatutos de Mahou, S.A. únicamente señala que ésta se fijará con un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detráida en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente»; y ya hemos subrayado anteriormente que no basta con que los estatutos fijen un límite máximo de la participación en beneficios, sino que tanto la L.S.A. (así lo ha señalado la D.G.R.N.) como, desde luego, por lo que aquí interesa, el art. 13 de la [Ley 61/1978 \(RCL 1978, 2837 \)](#), exigen que el porcentaje de la misma esté perfectamente determinado. De este modo, el argumento que, para defender la deducibilidad de las retribuciones fijas, emplea la representación de Mahou, S.A., en el sentido de que, «dado el beneficio de la sociedad en 1992 ascendió a 5.075 millones de pesetas, podría haber abonado a los miembros de su Consejo de Administración hasta 507 millones de pesetas, cantidad tres veces superior a la que la Inspección rechazó como gasto» (pág. 5), pierde toda virtualidad suasoria: en la medida en que, como hemos señalado, el art. 33 de los Estatutos de dicha sociedad no establece el porcentaje concreto sino únicamente un límite máximo, la remuneración a los administradores de la sociedad con el 10 por 100 de los beneficios no hubiera sido fiscalmente deducible; simplemente.

Y lo mismo cabe decir respecto de la calificada como «asignación fija», la única que, como ya hemos señalado, se satisfizo a los administradores de Mahou, S.A. en el ejercicio 1992. Los Estatutos de la sociedad sólo establecen que uno de los componentes de la retribución de los administradores «consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual», sin especificar cuantía alguna ni fórmula que permita determinarla de manera precisa. Y, como hemos señalado, para que pueda considerarse como gasto obligatorio, necesario y, por ende, deducible, es preciso que los estatutos establezcan, no sólo el sistema de retribución (asignación fija, participación en beneficios o una mezcla de ambos), sino también el quantum de la misma o, al menos, el mecanismo para determinarlo de manera precisa. Nada de esto, sin embargo, hace el art. 33 de los Estatutos de Mahou, S.A. cuando señala, simplemente, que la retribución consistirá en una «asignación fija». Y es que -casi resulta ocioso decirlo-, con dicha expresión, en principio, cabría a la sociedad fijar como retribución tanto la cantidad finalmente satisfecha a sus administradores en el ejercicio 1992 -un total de 174.071.004 ptas. (1.046.187,80 euros)-, como el importe simbólico de un solo céntimo de euro para cada miembro del Consejo de Administración como, en fin, por poner un ejemplo ilustrativo, una cifra superior al 10 por 100 de los beneficios de la sociedad que fija, como máxima, el art. 13.ñ) de la L.I.S.

Señalado lo anterior, por razones obvias, no es preciso pronunciarnos acerca de si, como alega el

Abogado del Estado, al satisfacer retribuciones de diferente cuantía a los miembros del Consejo de Administración, sin que los Estatutos lo hayan previsto expresamente, Mahou, S.A. vulneró el art. 124 del R.R.M. ([RCL 1989, 2762 y RCL 1990, 29](#)), y, de producirse, qué trascendencia tendría dicha infracción desde el punto de vista tributario.

En fin, no corresponde a la Sala Tercera de este Tribunal decidir en este proceso acerca de la validez de los estatutos de Mahou, S.A. desde la perspectiva estrictamente mercantil. Pero sí poner de relieve que, frente a lo que plantea la representación de dicha sociedad, para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 13 de la Ley 61/1978, no basta con que dicho gasto -como ha sucedido en el caso enjuiciado- se haya efectivamente producido, sino que es conditio sine qua non que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable; sin que en este momento -insistimos-, porque no lo requiere la resolución del presente proceso, sea preciso señalar si es o no, asimismo, condición suficiente, o si, por el contrario, se precisa la concurrencia de otra u otras adicionales relacionadas con la cuantía. No cumpliendo los Estatutos de Mahou, S.A. con el referido requisito, debe entenderse que la remuneración satisfecha por dicha entidad a sus administradores en el ejercicio 1992 no resultaba deducible, por lo que el recurso del Abogado del Estado debe ser estimado.

DUODECIMO

Como segundo motivo de casación, alega el Abogado del Estado la infracción por la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992\)](#) del art. 13, letras d) y ñ), de la [L.I.S. \(RCL 1978, 2837\)](#), y de los arts. 104 y 112.1.c) del [R.I.S \(RCL 1982, 2783, 2941\)](#). Como se ha expresado en los Antecedentes, para el defensor del Estado, la imposibilidad de deducir en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la remuneración a los miembros del Consejo de Administración de Mahou, S.A., como consecuencia de la falta de especificación sobre el particular en los estatutos sociales, alcanza también a la cantidad satisfecha al Consejero Delegado -Sr. Narciso -, con independencia de que éste haya celebrado con la sociedad un contrato laboral de alta dirección, dado que el Consejero Delegado «no es u tercero ajeno al Consejo de Administración», sino que «[f]orma parte de dicho Consejo, es órgano de la sociedad y no un tercero vinculado a la administración y dependiente de la misma», de manera que sus funciones «son propias del órgano de administración y no traen causa del mandato del Consejo a través del contrato de alta dirección», razón por la cual no resulta aplicable la letra d) del art. 13 de la L.I.S.

Para la representación social de Mahou, S.A., sin embargo, este motivo de casación debe ser inadmitido o, al menos, desestimado. A su juicio, procede la inadmisión porque la Sentencia impugnada declara como gasto deducible la remuneración efectuada al Consejero Delegado al considerar como hecho probado que en el año 1992 este último tenía contrato de alta dirección y fue dado de alta en la Seguridad Social; y este es un hecho que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, «no puede volver a ser planteado en fase de casación». En todo caso, estima que el motivo debería ser desestimado por varias razones: en primer lugar, porque consta que, como se ha dicho, Mahou, S.A. afilió al Sr. Narciso a la Seguridad Social, que practicó sobre su retribución la retención prevista para los rendimientos del trabajo y que contabilizó la misma en la cuenta de "gastos de personal" y no en la específica del Consejo de Administración; en segundo lugar, porque, conforme a la doctrina de este Tribunal, no es incompatible para un miembro del Consejo de Administración ejercer al mismo tiempo en la sociedad un cargo de Gerente o Director General en régimen laboral mediante un contrato de alta dirección; y, en tercer lugar, porque hay que distinguir entre la «gestión de la sociedad», propia de los Consejeros de Administración, y la «gestión de la empresa», que pueden realizar estos últimos o terceras personas, y porque algunos Consejeros realizan «un plus de dedicación» que las partes «son libres de acoger al Derecho mercantil o al laboral» (en particular, el Sr. Narciso estaba facultado para «[c]oncretar, formalizar, ejecutar y celebrar toda clase de actos y contratos» necesarios o convenientes «para la administración y marcha normal de la sociedad»).

Planteado el debate en estos términos, es evidente que, a la luz de la jurisprudencia de este Tribunal a la que en seguida haremos referencia, el motivo planteado por el Abogado del Estado debe ser acogido. En primer lugar, frente a lo que mantiene la representación procesal de Mahou, S.A., es evidente que no existen motivos para la inadmisión del recurso en este punto. Ciertamente, como hemos recordado en el fundamento de derecho Cuarto, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, salvo en supuestos excepcionales, este Tribunal no puede alterar los hechos declarados probados por el órgano judicial de instancia ni modificar la valoración de la prueba que, con inmediatez, ha sido efectuada por el mismo. Nada de esto, sin embargo, sucede en ese caso. Antes que nada, y aunque no sea determinante en este caso para decidir, conviene puntualizar que, según figura en autos, el material probatorio al que se refiere la representación de Mahou, S.A. en su escrito de oposición, se reduce a los impresos de alta y baja

como trabajador en la Tesorería General de la Seguridad Social del Sr. Narciso , y que mediante Auto de 25 de julio de 2005 la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional declaró no haber lugar al recibimiento a prueba del proceso.

Sentado lo anterior, de un lado, es claro que, como reconoce la propia defensa de Mahou S.A., el Abogado del Estado no niega los hechos que la Sentencia declara como existentes, a saber, que el Sr. Narciso estaba «afiliado a la Seguridad Social, figurando su retribución contabilizada en la cuenta de "gastos de personal", practicándose por la sociedad las correspondientes retenciones» (FD Segundo); simplemente considera que tales hechos no conducen al corolario de admitir como deducible las retribuciones satisfechas al Consejero Delegado con fundamento en el art. 13, letras d) y ñ), de la L.I.S ., o en los arts. 104 ó 112.1.c) del R.I .S., citados por la Sentencia impugnada y la representación de Mahou, S.A. Y, de otro lado, debe recordarse que entre los supuestos en los que este Tribunal ha reconocido que puede plantearse válidamente la cuestión de la valoración de la prueba en casación están aquellos en los que «se demuestre que se han hecho apreciaciones o se han adoptado conclusiones que resultan jurídicamente erróneas o inadecuadas sobre los presupuestos de hecho aceptados como probados» [entre muchas otras, [Sentencias de esta Sala de 9 de febrero de 2005 \(RJ 2005, 4780\)](#) (rec. cas. núm. 2372/2002), FD Cuarto; y de [25 de noviembre de 2003 \(RJ 2004, 549\)](#) (rec. cas. núm. 1886/2000), FD Sexto; en el mismo sentido, entre las más recientes, véase la [Sentencia de esta Sala de 8 de octubre de 2008 \(RJ 2008, 5637\)](#) (rec. cas. 6220/2004), FD Cuarto]; y, por las razones que explicamos a continuación, no cabe la menor duda de que estamos ante uno de esos supuestos de interpretación jurídica errónea de la prueba.

DECIMOTERCERO

A este respecto, procede recordar, antes que nada, que, de conformidad con el art. 1 del [Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo \(RCL 1995, 997\)](#) , que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, E.T.), dicha norma «será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario» (apartado 1), y se excluyen del ámbito regulado por la misma «[l]a actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo» [apartado 3, letra c)]; y que, el art. 2.1.a) E.T . señala que «[s]e considerarán relaciones laborales de carácter especial», entre otras, «[l]a del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3 c)», trabajo de alta dirección que se define en el art. 1.2 del [Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto \(RCL 1985, 2011, 2156\)](#) , que regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, por el «el ejercicio de 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 o instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad».

Pues bien, en relación con dichos preceptos y, en particular, acerca de la posibilidad de compatibilizar la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y la de personal de alta dirección, sometido al Derecho laboral, las Salas de lo Civil y -especialmente- de lo Social de este Tribunal han hecho las afirmaciones que a continuación se exponen, que, claramente, contradicen la conclusión alcanzada por la [Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992\)](#) , y ponen en entredicho los argumentos empleados por la representación de Mahou, S.A. para defender la deducibilidad de la remuneración satisfecha al Consejero Delegado:

a) En primer lugar, la Sala Cuarta ha afirmado que, de acuerdo con los arts. 123 a 143 [L.S.A \(RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206\)](#) ., 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», tienen como función esencial y característica «las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad» [[Sentencias de 3 de junio de 1991 \(RJ 1991, 5123\)](#) (rec. cas. por quebrantamiento de forma núm. 679/1990), FD Tercero; de [22 de diciembre de 1994 \(RJ 1994, 10221\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2889/1993), FD Tercero; de [20 de noviembre de 2002 \(RJ 2003, 2699\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 337/2002), FD Octavo; y de [26 de diciembre de 2007 \(RJ 2008, 1777\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1652/2006), FD Segundo; en el mismo sentido, [Sentencias de 21 de enero de 1991 \(RJ 1991, 65\)](#) (rec. cas. por infracción de ley núm. 282/1990), FD Segundo; y de [13 de mayo de 1991 \(RJ 1991, 3906\)](#) (rec. cas. por infracción de ley núm. 977/1990), FD Segundo]; razón por la cual es erróneo «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», actuaciones, todas ellas, que se integran en

el citado art. 1.3.c) E.T. (Sentencias de 3 de junio de 1991, cit., FD Tercero; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Tercero; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007, cit., FD Segundo).

b) Ha señalado también, en segundo lugar, la Sala de lo Social, que «esas facultades rectoras, ejecutivas y gestoras corresponden a la propia compañía mercantil», «pero al no tratarse de una persona natural las tiene que llevar a cabo mediante los órganos sociales correspondientes, constituidos generalmente por personas físicas que forman parte integrante de la sociedad; de tal modo que la actuación de estos órganos, es decir de las personas naturales que los componen, es en definitiva la actuación de la propia sociedad»; de donde se infiere que «esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral» (Sentencias 3 de junio de 1991, cit., FD Tercero; y de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Tercero).

c) Asimismo, en tercer lugar, la Sala Cuarta de este Tribunal ha puesto de manifiesto que «[t]oda la actividad de los Consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, está excluida del ámbito de la legislación laboral» en función de un criterio «estrictamente jurídico»; en efecto, en estos casos «[n]o concurre ninguna de las características de la relación laboral», tal como la define el art. 1.1 E.T., «ni siquiera la dualidad de partes en el sentido en que la contempla este precepto, sino la propia y específica de la existente entre las personas jurídicas y las individuales integrantes de sus órganos, mediante las cuales, necesariamente, ha de realizar el cumplimiento de sus fines» ([Sentencias de 29 de septiembre de 1988 \(RJ 1988, 7143\)](#) , FD Segundo; y de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Sexto, que cita la anterior). De este modo, «no es posible estimar que todo aquél que realiza funciones de dirección, gestión y representación en una empresa que revista la forma jurídica de sociedad, es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido al Derecho laboral, como personal de alta dirección» del art. 2.1.a) E.T., dado que, como se ha dicho, esas actividades y funciones son «las típicas y características de los órganos de administración de la compañía, y las personas que forman parte de los mismos están vinculados a ésta por un nexo de clara naturaleza jurídico mercantil» (Sentencia de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Cuarto).

d) En cuarto lugar, la Sala de lo Social ha apuntado que al comparar el art. 1.3.c) E.T. y el art. 1.2 del Real Decreto 1382/1985 se aprecia «la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades» de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos «se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa» [Sentencias de 21 de enero de 1991, cit., FD Segundo; de 13 de mayo de 1991, cit., FD Segundo; de 3 de junio de 1991, cit., FD Cuarto; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Quinto; y de [16 de junio de 1998 \(RJ 1998, 5400\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 5062/1997), FD Tercero]; ahora bien, «aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza jurídica de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la entidad es marcadamente diferente», dado que «en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que éstos, como se ha dicho, son parte integrante de la propia sociedad, es decir la propia personal jurídica titular de la empresa de que se trate» (Sentencia de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Cuarto).

e) En quinto lugar, en cuanto a la cuestión de si la doble actividad, como Consejero Delegado y como Director General, determina «una doble relación -la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección- o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas», la Sala Cuarta de este Tribunal ha señalado que, «[e]n principio y desde una perspectiva objetiva, es difícil apreciar la dualidad de relaciones, porque, a diferencia de lo que ocurre con la realización laboral común, las funciones propias de la alta dirección en cuanto correspondientes a la titularidad de la empresa son normalmente las atribuidas a los órganos de administración social» (Sentencia de 13 de mayo de 1991, cit., FD Segundo). Por esta razón, «cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no pueda establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral» (Sentencias de 21 de enero de 1991, cit., FD Segundo; de 3 de junio de 1991, cit., FD Quinto; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Quinto, y de 16 de junio de 1998, cit., FD Tercero; en términos casi idénticos, Sentencias de 13 de mayo de 1991, FD Segundo; de [20 de diciembre de 1999 \(RJ 1999, 10030\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1904/1999), FD Segundo; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007, cit., FD Segundo; en el mismo sentido, [Sentencia de 18 de junio de 1991 \(RJ 1991, 5152\)](#) (rec. cas. por infracción de ley núm. 1080/1990), FD Tercero). Así pues, «el fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la

clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza»; o, «dicho de otra manera, para la concurrencia de la relación laboral de carácter especial mencionada no basta que la actividad realizada sea la propia del alto cargo, tal como la define el precepto reglamentario, sino que la efectúe un trabajador, como el mismo precepto menciona, y no un consejero en ejercicio de su cargo» (Sentencias de 29 de septiembre de 1988, cit., FD Segundo; y de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Sexto, in fine, que cita la anterior).

f) En sexto lugar, y en conexión con lo anterior, la Sala Cuarta ha afirmado que, como se desprende del art. 141 L.S.A., «los Consejeros Delegados de una sociedad anónima son necesariamente miembros del Consejo de Administración y además las facultades que los mismos ejercen son facultades propias de dicho Consejo»; y, en la medida en que «todo Consejero Delegado tiene que pertenecer al Consejo de Administración», que «los Consejeros Delegados son verdaderos órganos de la sociedad mercantil», «el vínculo del Consejero Delegado con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil» [[Sentencia de 22 de diciembre de 1994 \(RJ 1994, 10221\)](#)], cit., FD Sexto, que cita, entre las que mantienen el mismo criterio, las de [14 diciembre 1983 \(RJ 1983, 6200\)](#), [27 marzo 1984 \(RJ 1984, 1612\)](#), [6 febrero 1985 \(RJ 1985, 608\)](#), [24 septiembre \(RJ 1987, 6381\)](#), [30 septiembre \(RJ 1987, 6433\)](#) y [14 octubre 1987 \(RJ 1987, 6995\)](#), [29 septiembre 1988 \(RJ 1988, 7143\)](#), FD Tercero, y [18 marzo 1989 \(RJ 1989, 1879\)](#)].

g) En séptimo lugar, y aunque, como sostiene la representación social de Mahou, S.A., la Sala Cuarta no ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el Consejero de la sociedad «pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo», bien común (art. 1.1 E.T.), bien especial [art. 2.1.a) E.T.] [[Sentencia de 25 de octubre de 1990 \(RJ 1990, 7714\)](#)] (rec. cas. por infracción de ley núm. 311/1990), FD Segundo; en el mismo sentido, [Sentencias de 25 de julio de 1989 \(RJ 1989, 5916\)](#); FD Primero, núm. 3; y de 13 de mayo de 1991, cit., FD Segundo], ha dejado muy claro que «la relación de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil, cuando se desempeñan simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la Empresa de la que se es titular», ya que «no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Órganos de Administraciones de las Sociedades (art. 1.3 E.T.) y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección (art. 1.2 RD 1382/1985)» [[Sentencia de 27 de enero de 1992 \(RJ 1992, 76\)](#)] (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1368/1991), FD Sexto; en el mismo sentido, [Sentencia de 18 de junio de 1991 \(RJ 1991, 5152\)](#), cit., FD Tercero; de manera que, «como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral» [[Sentencias de 11 de marzo de 1994 \(RJ 1994, 2287\)](#)] (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1318/1993), FD Tercero; de 20 de diciembre de 1999, cit., FD Segundo; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007, cit. FD Segundo; en términos casi idénticos, Sentencias de 18 de junio de 1991, cit., FD Tercero; y de 27 de enero de 1992, cit., FD Sexto]. Dicho de manera aún más precisa, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración «puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa», «ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos 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» (Sentencia de 26 de diciembre de 2007, cit., FD Segundo).

En el mismo sentido, la Sala Primera de este Tribunal, en la [Sentencia de 21 de abril de 2005 \(RJ 2005, 4132\)](#), antes citada, ha señalado que «[n]o existe contrato de trabajo por la mera actividad de un consejero», sino que «[h]ace falta "algo más"»; «[p]ero, aún existiendo "algo más", para llegar a una actividad laboral se requiere ajenidad», de modo que «[c]uando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles» (FD Tercero).

h) En atención a lo anterior, en octavo lugar, la Sala de lo Social ha venido negando sistemáticamente que el Consejero Delegado de una sociedad tuviera al mismo tiempo con la empresa una relación laboral (en este sentido, entre muchas otras, Sentencias de 27 de enero de 1992, cit., FD Séptimo; de 16 de junio de 1998, cit., FD Tercero; y de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; en relación con el Vicepresidente de la sociedad, véase la Sentencia de 3 de junio de 1991, cit., FD Quinto). Y lo mismo ha concluido la Sala Primera, en la referida Sentencia de 21 de abril de 2005, cuyo fundamento de derecho Tercero (que viene a reiterar la Sentencia de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero), por su claridad,

contundencia e interés, reproducimos en parte:

«Dada la condición de consejero delegado, de accionista, y de los poderes de dirección y representación de la empresa que durante la duración del contrato (con independencia de su carácter de consejero o gerente), tenía el demandante, en éste no se dan los caracteres de ajenidad que posibilitaban su estimación como alto cargo; y por tanto, no existía posibilidad alguna de cobertura legal a un contrato de trabajo de alta dirección, en atención al vínculo que tenía con la empresa, en virtud de toda la interpretación jurisprudencial que se ha mencionado.- Las facultades del consejo de administración en orden a señalar retribuciones a los administradores-gerentes no pueden alcanzar al otorgamiento de un contrato de imposible aplicación a éstos. Y así se ha excepcionado por la parte demandada». «De ahí la declaración de incompetencia producida en la jurisdicción social y la consiguiente necesidad del tratamiento de la relación establecida, origen de la cuestión litigiosa, en esta jurisdicción civil. Pues ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal, con la única finalidad de poder ser retribuido de forma extraordinaria y anómala.- La relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos de las reclamaciones de cantidad formuladas por el demandante, pues infringe la previsión de carácter imperativo del artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas ("la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos")». «La naturaleza del vínculo que une al consejero con la sociedad es mercantil no pudiendo serle aplicables pactos procedentes de un contrato de alta dirección anterior, rigiéndose por las normas imperativas contenidas en los artículos 130 y 141 de la Ley de Sociedades Anónimas . Es contrario al artículo 130 convenir una indemnización a favor del consejero para el supuesto de que sea cesado ([Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Diciembre de 1992 \(RJ 1992, 10570\)](#)). Es decir, el demandante, por voluntad propia al firmar el contrato, consintió su integración en el órgano de dirección y de representación de la sociedad, por lo que ha de aplicarse necesariamente la normativa de este tipo de personas jurídicas, que no puede quedar sin efecto por la vía de pactos contractuales. Y no puede alcanzar eficacia por la indeterminada remisión que en el presente caso se hace al consejo de administración en los estatutos de la sociedad demandada».

i) Por otro lado, en noveno lugar, también ha señalado la Sala Cuarta que aunque -como apunta la representación de Mahou, S.A.- «[e]s cierto que en los consejeros delegados y en los consejeros miembros de la Comisión ejecutiva hay un "plus" de actividad respecto al resto de los integrantes del órgano de administración, lo que implica una mayor dedicación a la empresa», «ello no altera el dato fundamental consistente en que se desarrolla una competencia propia de ese órgano por uno de sus miembros y a través de una delegación interna de funciones que coloca al consejero delegado y al miembro de la Comisión ejecutiva en una posición similar a la del administrador único o solidario, sin que el dato de que en el primer caso se trate de un órgano colegiado de administración sea suficiente a efectos de justificar un tratamiento distinto en orden a la exclusión» (Sentencia de 21 de enero de 1991 , cit., FD Segundo).

j) En último lugar, en fin, interesa también subrayar que, conforme a reiterada doctrina de la Sala Cuarta de este Tribunal, la circunstancia de que el administrador «hubiese figurado en alta en el régimen general no es decisivo a efectos de determinar el carácter laboral de su relación, según establece una reiterada jurisprudencia» [Sentencia de 21 de enero de 1991 , cit., FD Primero; en el mismo sentido, Sentencia de 27 de enero de 1992 , cit., FD Séptimo]; y que tampoco es relevante que la entidad demandada «hay[a] calificado la relación jurídica debatida como relación laboral de carácter especial de alta dirección acogida al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto », por cuanto que, «la naturaleza jurídica de las instituciones y relaciones se determina y define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes» (Sentencia de 3 de junio de 1991 , cit., FD Sexto); como tampoco lo es, en fin, el hecho de que el consejero «estuviese dado de alta en la Seguridad Social como trabajador», «se abonasen por él cotizaciones a la misma, y se recogiesen sus haberes mensuales en "hojas salariales", clásicas en el mundo de las relaciones laborales» (Sentencia de 3 de junio de 1991 , cit., FD Sexto). Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala Primera al señalar, en la citada [Sentencia de 12 de enero de 2007 \(RJ 2007, 671\)](#) que «sólo por el dato de estar dados de alta los administradores en la Seguridad Social, alta a la que este Tribunal sentenciador atribuye una finalidad puramente asistencial, no se desplaza sobre los demandantes la carga de probar la inexistencia de relación laboral» (FD Tercero).

DECIMOCUARTO

Pues bien, a la luz de la citada doctrina, en la medida en que el Sr. Narciso era Consejero Delegado de Mahou, SA. en el ejercicio 1992, que, como tal, pertenecía al Consejo de Administración de dicha entidad y desempeñaba únicamente las «actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad» propias de dicho cargo (esto es, como afirma la actora, «concretar, formalizar, ejecutar y

celebrar toda clase de contratos» necesarios o conveniente «para la administración y marcha norma de la sociedad»), debe entenderse que su vínculo con la entidad recurrente era exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral. Y ello con independencia de que realizara un "plus" de dedicación, y de que Mahou, S.A. hubiera celebrado con el Sr. Narciso un contrato de alta dirección, le hubiera dado de alta en la Seguridad Social, hubiera practicado sobre su retribución la retención prevista para los rendimientos del trabajo y, en fin, hubiera contabilizado la misma en la cuenta de "gastos de personal" y no en la específica del Consejo de Administración; porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes, y porque - reiteramos- «ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal». En suma, la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos tributarios, pues infringe la exigencia del art. 130 [L.S.A \(RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206\)](#) . de que la retribución de los administradores sea fijada en los estatutos.

No existiendo, pues, la relación de ajenidad propia de la relación laboral, tal y como mantiene el Abogado del Estado, debe rechazarse la posibilidad de aplicar el art. 13.d) de la L.I.S ., o los arts. 104 ó 112.1.c) del [R.I .S \(RCL 1982, 2783, 2941\)](#) . Y, en la medida en que, como hemos señalado, no puede considerarse que los Estatutos de Mahou, S.A. fijen con certeza la retribución de los administradores, hay que concluir que la retribución satisfecha al Sr. Narciso no resulta deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 1992, por lo que, el recurso del Abogado del Estado debe ser también estimado en este punto.

DECIMOQUINTO

En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso de casación promovido por el Abogado del Estado, y casar y anular la Sentencia impugnada únicamente en el extremo que declara que las remuneraciones satisfechas por Mahou, S.A. a los miembros de su órgano de administración, incluido en el mismo el Consejero Delegado, constituyen un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992, sin que haya lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en el mismo y en el recurso contencioso-administrativo de instancia.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación promovido por la entidad Mahou, S.A. contra la citada [Sentencia de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992\)](#) , dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 962/2001, con expresa imposición de costas a dicha entidad con el límite cuantitativo expresado en el Fundamento Jurídico Séptimo.

SEGUNDO

Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la citada [Sentencia de 29 de enero de 2004 \(JT 2004, 992\)](#) , Sentencia que se casa y anula únicamente en el punto que declara que las remuneraciones satisfechas por Mahou, S.A. a los miembros de su órgano de administración, incluido en el mismo el Consejero Delegado, constituyen un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992.

TERCERO

No hacemos condena en costas en ambas instancias por razón del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, , lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo Manuel Vicente Garzón Herrero Juan Gonzalo Martínez Micó Emilio Frías Ponce Manuel Martín Timón Ángel Aguallo Avilés PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.