

CLAVES PRÁCTICAS

FRANCIS LEFEBVRE

**Fiscalidad de la
retribución de
administradores y socios
profesionales. Teoría del
vínculo**

Actualizado a 25 de marzo de 2015

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Ediciones Francis Lefebvre

ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

*Economista. Doctor en Derecho. Miembro y Ex-Presidente de la Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF). Profesor de la Universidad Pompeu Fabra (UPF)*

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 30,16 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-16268-47-4
Depósito legal: M-15256-2015
Impreso en España por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>Nº marginal</u>
Capítulo 1. La «Teoría del vínculo» en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades	100
A. A modo de introducción: la «Teoría del vínculo» y su evolución en el ámbito tributario	105
B. Efectos fiscales de la teoría del vínculo en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: períodos impositivos no prescritos iniciados con anterioridad al 1-1-2015 ..	150
C. Efectos fiscales de la «teoría del vínculo» en el Impuesto sobre Sociedades: períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015. ¿El fin de la «teoría del vínculo» a efectos fiscales?	425
Capítulo 2. La «Teoría del vínculo» en el ámbito de otros tributos	600
A. La teoría del vínculo en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio y en el del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	605
B. La teoría del vínculo en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.....	640
C. Otras consecuencias tributarias de la teoría del vínculo en el ámbito del IRPF ..	655
D. Reflexión final.....	760
Capítulo 3. La Ley de sociedades de capital y el nuevo régimen de remuneración de los administradores	1200
A. Las funciones inherentes al cargo de administrador. Un intento de delimitación ..	1205
B. El nuevo régimen de remuneración de los administradores	1270
C. Tipología de relaciones jurídicas entre el administrador y la sociedad y su fiscalidad ..	1535
D. La utilización de activos sociales por los administradores: un breve apunte. . . .	1550
E. Necesaria adopción de determinados acuerdos sociales como consecuencia de la modificación de la LSC.....	1560
F. A modo de resumen.....	1565
Capítulo 4. Consecuencias prácticas de la doctrina del Tribunal Supremo, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de las modificaciones de la Ley de Sociedades de Capital	1800
A. Recapitulación	1805
B. Decisiones a adoptar.....	1815
C. A modo de resumen. El dilema entre tres posibles interpretaciones: la flexible, la rígida y la coherente ¿Qué hacer?	2000

	<u>Nº marginal</u>
Capítulo 5. La nueva Fiscalidad de los socios de Sociedades profesionales	2400
A. A modo de introducción	2405
B. Tipología de sociedades profesionales: sociedades profesionales y sociedades «de» o «entre» profesionales	2415
C. Régimen de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios de los diferentes tipos de sociedades profesionales	2430
D. El nuevo art.27 de la LIRPF: un nuevo supuesto de rendimientos de actividades económicas.	2470
E. Sociedades Civiles de Profesionales: breve referencia.	3070
F. Reflexión final	3095

Tabla Alfabética

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
art.	artículo
CC	Código Civil (RDLeg 24-7-1889)
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CEst	Consejo de Estado
Const	Constitución Española
disp.adic.	disposición adicional
disp.trans.	disposición transitoria
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT	Dirección General de Tributos
Dict	Dictamen
ET	Estatuto de los Trabajadores (RDLeg 1/1995)
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
L	Ley
LCoop	Ley de Cooperativas (L 27/1999)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGSS	Ley General de Seguridad Social (RDLeg 1/1994)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LIS/04	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LO	Ley Orgánica
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
PGC	Plan General Contable (RD 1514/2007)
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Resol	Resolución
RETA	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)

RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
SA	Sociedad Anónima
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea (anteriormente TJCE)
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Introducción

La retribución de los administradores es, desde hace tiempo, una cuestión polémica. Y aunque lo lógico es pensar que las dudas que aquella plantea se circunscriben al ámbito laboral, lo cierto es que éstas han traspasado todas las fronteras imaginables planteando también importantes controversias en el ámbito tributario.

El origen de todas ellas es la conocida como «teoría del vínculo». Sus efectos en la esfera aplicativa de los tributos tuvo su primer destinatario en el Impuesto sobre Sociedades al no admitirse la deducción como gasto de la retribución satisfecha a los administradores cuando los estatutos de la sociedad no previeran el carácter retribuido de su cargo; cuestión sobre la que el Tribunal Supremo se ha pronunciado ya aunque con una jurisprudencia vacilante. La teoría de la «liberalidad» y la de la «legalidad» son los dos criterios jurisprudenciales que hasta hoy se han utilizado. A pesar de ello, las dudas son muchas. ¿Cuál es el concepto de liberalidad? ¿Se puede calificar la retribución realmente satisfecha a un administrador como liberalidad por el mero hecho de que la misma no se prevea en los estatutos? ¿Tiene pues trascendencia fiscal la posible ilegalidad mercantil? ¿Qué decisiones hay que adoptar para evitar cualquier contingencia fiscal al respecto?

El siguiente impuesto en la lista de efectos secundarios de la «teoría del vínculo» es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y, en concreto, la calificación fiscal de las rentas que los socios y administradores perciben por las funciones inherentes al cargo de administrador y por otras tareas distintas que puedan realizar en el ámbito de la sociedad en la que aquéllos participan. Las cuestiones relativas al tipo de retención a aplicar no son tampoco menores. ¿Qué tipo de retención hay que aplicar a la retribución por funciones de dirección y gerencia? ¿Y por otras funciones distintas como la de Director Comercial?

Pero los efectos secundarios no acaban ahí. En efecto; si la retribución de los administradores no es gasto deducible cuando ésta no está prevista en los estatutos, puede también pensarse que tampoco es de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por empresa familiar. Y también en esta cuestión se ha pronunciado ya el Tribunal Supremo introduciendo importantes matices que obligan a averiguar si la retribución que se percibe lo es por el desempeño de un cargo que, con independencia de su denominación, implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. A pesar de ello, las dudas que se continúan planteando no son pocas. ¿Si el cargo de administrador es gratuito, la exención y la reducción por tales impuestos son de aplicación? ¿Qué hay que entender por el desempeño de un cargo que implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa?

Y nos falta el IVA, claro. Y, efectivamente, si la relación jurídica que existe entre el administrador y la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil, se plantea también la duda sobre si la prestación de servicios que el administrador presta está sujeta o no a IVA, cuestión que hoy se ha avivado como consecuencia de

la importante modificación que la reforma fiscal ha introducido con relación a la fiscalidad de los socios profesionales en el IRPF.

Las consecuencias de la «teoría del vínculo» son sin embargo inagotables. En efecto; si la retribución del administrador no es gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, ¿ha de tributar como ingreso en el IRPF de su perceptor? Pues a pesar de la evidente sobreimposición que ello supone, el Tribunal Supremo considera que sí. Pero ¿se puede evitar?, ¿Cómo?

En este contexto, la reforma fiscal recientemente aprobada, y a pesar de que pretende zanjar la polémica que la «teoría del vínculo» ha planteado en el ámbito del Impuesto Sociedades, deja abiertos otros frentes que no se han considerado oportuno solucionar y abre, sin pretenderlo, otros. Por ejemplo, ¿qué se entiende por gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico?

Pero además, y en el ínterin del tiempo, se ha aprobado una importante reforma mercantil que incide, también, en los aspectos relativos a la retribución de los administradores y que plantea dudas hasta hoy inexistentes con incidencia también en el ámbito tributario. ¿Han de prever los estatutos la retribución de los Consejeros Delegados? ¿Qué fiscalidad es la que corresponde al nuevo contrato de los denominados consejeros ejecutivos? ¿Puede no estar retribuido el cargo de «mero consejero» y sí el de Consejero Delegado? ¿Qué quiere decir la ley cuando se refiere a los administradores, en su condición de tales? ¿La retribución de los administradores puede ser desigual? ¿En base a qué criterios? ¿Y también en el caso de administradores solidarios o mancomunados?

Por si no fuera suficiente, la reforma fiscal introduce, como ya hemos dicho, una importante modificación en la fiscalidad en el IRPF de los socios profesionales que no sólo está ya planteando dudas en el ámbito de dicho impuesto sino en el de otros distintos, en concreto, en el del IVA. ¿Tributan por dicho impuesto las prestaciones de servicios realizados por el socio profesional a su propia sociedad? ¿Qué circunstancias han de concurrir en su caso para que tributen por dicho impuesto? ¿Cuál es el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social que les corresponde a los socios profesionales? ¿Es relevante el hecho de que se trate de una sociedad de medios? ¿Cómo incide la Ley 2/2007 de sociedades profesionales?

En definitiva, todo un puzle de situaciones confusas en las que se entrelazan cuestiones laborales, fiscales y mercantiles y dos importantes y recientes reformas: la fiscal y la mercantil. Sin olvidar, claro está, una muy variada jurisprudencia, la siempre doctrina administrativa y las Notas que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha emitido al respecto.

Pues bien; la presente monografía pretende abordar desde una vertiente práctica y multidisciplinar todas estas cuestiones y preguntas tanto con relación a los periodos impositivos ya cerrados pero no prescritos, como para los periodos impositivos a los que ya les son de aplicación las reformas aprobadas. Se analizan, también, qué decisiones adoptar. ¿Se han de modificar los estatutos de la sociedad? ¿En qué sentido? ¿Qué cuestiones conviene prever en los mismos? ¿Qué incidencia fiscal tiene la reforma mercantil en materia de administradores? ¿Se puede evitar la sobreimposición que se produce al considerar que la retribución de los administradores no es gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades y que sí tributa en el IRPF de su perceptor? ¿Zanja de verdad la polémica con rela-

ción a la retribución de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades la reforma fiscal aprobada? Y si lo hace, ¿con qué alcance se ha hecho? ¿Se pueden compatibilizar las funciones de administrador con otras tareas distintas? ¿Ha de constar ello en estatutos? ¿Ha de repercutir IVA el administrador? ¿Ha de repercutirlo el socio profesional a su sociedad? ¿Siempre? ¿Cuál es el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social del socio profesional? ¿Qué dudas plantea su tributación en el IRPF?

El trabajo se estructura en cinco capítulos. En el primero, se analiza la evolución de la teoría del vínculo en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades antes y después de la reforma fiscal. Y para ello, se analiza también el concepto de gasto necesario y de liberalidad. El análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo es al respecto fundamental, distinguiendo también para ello los diferentes criterios que éste ha mantenido sobre tan polémica cuestión. En el segundo, se analizan los efectos fiscales de la teoría del vínculo en el ámbito de otros impuestos, en concreto, en el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el del Impuesto sobre el Patrimonio, en el del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el del IVA. En el tercero profundizamos en la reciente reforma relativa al régimen de retribución de los administradores analizando su incidencia en el ámbito tributario y las principales cuestiones a tener en cuenta en los estatutos de la sociedad. En el cuarto analizamos las decisiones adoptadas a tenor de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la reforma fiscal de finales de 2014, y de la reforma mercantil de finales, también, de 2014. En el quinto, y último, se estudia la nueva fiscalidad de los socios profesionales en el IRPF y sus efectos en el IVA para lo que se analizan las sentencias más relevantes del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, los recientes «*workings papers*» que se han emitido al respecto, y la correspondiente doctrina administrativa.

El análisis de todas estas cuestiones nos permite concluir la urgente necesidad de una reforma legal del régimen jurídico de los administradores de carácter multidisciplinar que resuelva definitivamente tan polémica cuestión; reforma que es también necesaria con relación a los servicios prestados por los socios profesionales con la finalidad de que su fiscalidad tenga presente la tipología de sociedades que a tal efecto existen y busque soluciones que no signifiquen necesariamente una remisión a otras ramas del derecho.

Los destinatarios del presente trabajo son los profesionales del asesoramiento de empresas, fiscalistas, mercantilistas, laboristas, administradores, ejecutivos, empresas y, en general, todos aquellos interesados en las cuestiones relativas a la retribución de los administradores desde una perspectiva multidisciplinar.

El presente trabajo es, en fin, el resultado de casi un año de estudio y el compendio de muchas y muy variadas experiencias profesionales. Pero su resultado no hubiera sido posible sin la comprensión, de Teresa, pareja incondicional, de mis colaboradores más directos, Dani Autet, María Rosa Rovira y Alvaro Domenech, de mi secretaria, Natalia García, y de todos aquéllos con los que he compartido muchas dudas en charlas, conferencias, cursos y conversaciones. Sin olvidar, claro está, a la propia empresa editorial que, sin su colaboración, este trabajo no vería la luz. A todos ellos, mi más sincero agradecimiento.

Y por último, una dedicatoria muy especial a mis hijos, Toni, Merce y Miki, pilar básico en mi vida, y a mis dos nietas, Alex y Olivia, la ilusión por el futuro, y un recordatorio eterno a mi padre, ejemplo de lo que soy. No quisiera tampoco

olvidarme de mi madre, a quien, con Alzheimer, le acaban de diagnosticar un cáncer con escasos meses de vida. Gracias también por todo lo que me ha enseñado.

Barcelona, 25 de marzo de 2015

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Economista y Doctor en Derecho

Profesor de la UPF

Miembro y Ex Presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales

Capítulo 1. La «Teoría del vínculo» en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades

A.	A modo de introducción: la «Teoría del vínculo» y su evolución en el ámbito tributario	105	100
B.	Efectos fiscales de la teoría del vínculo en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: períodos impositivos no prescritos iniciados con anterioridad al 1-1-2015	150	
1.	A modo de paréntesis: evolución normativa y jurisprudencial del concepto de «gasto necesario». De «gasto necesario» a «gasto no deducible»	170	
2.	La retribución de los administradores como un supuesto de «liberalidad»	190	
3.	La Sentencia Tribunal Supremo de 20 de enero de 2014: del concepto de liberalidad a una cuestión de mera legalidad. Análisis crítico	325	
4.	La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015: retorno al criterio de la «liberalidad» con voto particular sobre «la cuestión de legalidad»	385	
C.	Efectos fiscales de la «teoría del vínculo» en el Impuesto sobre Sociedades: períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015. ¿El fin de la «teoría del vínculo» a efectos fiscales?	425	

A. A modo de introducción: la «Teoría del vínculo» y su evolución en el ámbito tributario

La «teoría del vínculo», que data de 1988, no ha tenido trascendencia tributaria hasta la conocida como **Sentencia MAHOU** de 13 de noviembre de 2008 (TS cont-adm 13-11-08, EDJ 243662) (1), en la que, por primera vez, se niega la deducción como gasto de la retribución satisfecha al administrador. 105

La «teoría del vínculo», recordémoslo, considera que el contenido de las funciones propias del cargo de administrador coinciden con las del alto directivo y, por tanto, que la relación mercantil que le une con la sociedad absorbe la relación laboral especial de alta dirección.

Por su parte, si tales funciones están retribuidas, los **estatutos de la sociedad** lo han de prever expresamente. De lo contrario, y ésta es su principal consecuencia fiscal, la retribución satisfecha al administrador no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).

Por su parte, la denominada **«teoría del milímetro»** (corolario de la anterior), exige que el sistema de retribución de los administradores conste en los estatutos con certeza. La consecuencia fiscal de su incumplimiento es, también, su no deducción como gasto.

Así, el Tribunal Supremo (en adelante, TS), en su Sentencia de 13 de noviembre de 2008, señala que (TS cont-adm 13-11-08, EDJ 243662) (...) *a efectos fiscales (...), la posibilidad de retribuir a los administradores (...)* y (...) *considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende (...)* de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales.

En consecuencia, no siendo (...) *cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los Estatutos de la sociedad para que*

(pueda ser considerada fiscalmente deducible), la cuestión gira en torno a precisar cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ende, debe considerarse obligatoria.

Y en este sentido, el Tribunal entiende que (...) la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza (no pudiéndose modificar) por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General.

- 110** Por su parte, la existencia de certeza exige que los estatutos sociales recojan el **sistema de remuneración** de los administradores teniendo en cuenta lo siguiente:
- a) Si el sistema de retribución elegido es el **variable**, éste se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad sin que sea suficiente fijar un límite o porcentaje máximo;
 - b) Si el sistema de retribución elegido consiste en una **asignación de carácter fijo**, los estatutos prevean el *quantum* de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente su cuantía sin ningún margen de discrecionalidad.
- Conviene recordar que, hasta la Sentencia MAHOU, era frecuente, sobre todo en **PYMES**, que los **estatutos de las sociedades** previeran el carácter gratuito del cargo de administrador y la posibilidad de que éste, o cualquier otra persona, pudiera realizar funciones de Dirección General o Gerencia distintas de las que legalmente le competen como administrador (2) (3). En estos casos, las **consecuencias** de la Sentencia MAHOU son sin duda **devastadoras**, ya que suponen que la retribución satisfecha al administrador por sus funciones de Director General o Gerente no son deducibles ya que los estatutos de la sociedad no prevén el carácter retribuido del cargo; consecuencias devastadoras porque dejan sin margen de solución situaciones pasadas obligando a una necesaria modificación de los estatutos que tan solo da cobertura legal a situaciones futuras.
- 115** No es pues de extrañar que la Sentencia MAHOU suscitara las lógicas dudas sobre sus consecuencias tributarias. Por tal motivo, la Dirección General del Tributos (en adelante, DGT), a petición del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), emitió el Informe 2009-08873 de 17-3-09, sobre «deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones a los Administradores de sociedades mercantiles». Dicho informe concluye en el sentido de que si los estatutos de la sociedad (...) recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza que han establecido las Sentencias del Tribunal Supremo en cuestión, en aplicación de la Ley 6/11/978 para que dicho gasto tenga la consideración de «obligatorio» y «necesario», sí que tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con la regulación vigente de la TRLIS/04, dado que representan un gasto contable, están registrados en los resultados de la sociedad, no representan una liberalidad y la LIS/04 no establece particularidad específica alguna sobre las condiciones que deben cumplir estos gastos contables (4).
- 120** Sin embargo, dicho informe se refiere, tan solo, a las consecuencias fiscales que se derivan del incumplimiento de la «teoría del milímetro» pero no a las que se derivan del de la «teoría del vínculo» (5) ya que, como se recoge en el mismo, se parte de la hipótesis de que los estatutos recogen el carácter remunerado del cargo de administrador aunque no se cumpla con los requisitos de certe-

za. Dicho informe «salva» pues exclusivamente el incumplimiento de la «teoría del milímetro» bajo la vigencia de la Ley 43/1995, aprovechando sin duda la circunstancia de que la Sentencia MAHOU se limita únicamente a supuestos en los que es de aplicación la Ley 61/1978. Precisamente por ello, el informe se limita a afirmar que si los estatutos de la sociedad (...) *recogen el carácter remunerado del cargo de administrador...*, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza que las Sentencias del TS han establecido, la retribución del administrador *sí que (tendrá) la consideración de gasto (...) deducible de acuerdo con la regulación vigente de la LIS/04 (...)*.

Cuestión, ésta, que el TS, en su sentencia de 26 de septiembre de 2013, recuerda también expresamente al afirmar que el citado informe (...) *parte de que los estatutos sociales establezcan el carácter remunerado del cargo (...)* y, por tanto, que no se puede hablar en esta cuestión en concreto de ninguna «flexibilización» de la Ley 43/1995 (TS cont-adm 26-9-13, EDJ 192509).

No obstante, dado que la normativa aplicable en el supuesto enjuiciado en la Sentencia MAHOU era la Ley 61/1978, y que la Ley 43/1995 ha sin duda flexibilizado los requisitos para considerar un gasto como deducible, se pensó que con dicho informe se zanjaba toda polémica al respecto. Pero nada más lejos de la realidad ya que, como ya hemos dicho, dicho informe obviaba las **consecuencias fiscales** del incumplimiento de la «teoría del vínculo», esto es, si los pagos realizados a administradores de sociedades cuyos estatutos prevén que el ejercicio de su cargo es gratuito, son o no deducibles en el IS.

Y pasó lo peor; la AEAT empezó a **cuestionar la deducibilidad** de las retribuciones satisfechas al administrador siempre, claro está, que los estatutos previeran la gratuidad del cargo. La controversia, que ha continuado abierta hasta la LIS, se ha judicializado, habiendo el **TS** fijado ya su **criterio** no sin ciertas vacilaciones.

125

Así, mientras que en un **primer momento** el Tribunal ha considerado que estamos en presencia de una liberalidad y, por tanto, de un gasto no deducible, en un **segundo momento**, enero de 2014, ha considerado que se trata de una cuestión de mera legalidad y, por tanto, y en la medida que los pagos realizados carecen de cobertura estatutaria, hay que rechazar su deducibilidad como gasto (6). No obstante, en su reciente Sentencia de 5 de febrero de 2015, el TS retorna, de nuevo, a su criterio inicial de la liberalidad (TS 5-2-15, EDJ 8593).

Hay que tener en cuenta que el TS ha analizado las consecuencias de la «teoría del vínculo» bajo la vigencia de dos normas distintas: la Ley 61/1978 y la Ley 43/1995.

Y había razones suficientes para pensar que el **criterio jurisprudencial** podía ser distinto en uno y otro caso; razones que se resumen en dos.

La primera, la **flexibilización** de la Ley 43/1995 con relación a los gastos deducibles. Y la segunda, que la Ley 61/1978 preveía determinados **requisitos para la deducción** como gasto de la retribución de los administradores que la Ley 43/1995 silenció (7).

Sin embargo, el TS, en su sentencia, por ejemplo, de 28 de diciembre de 2011 (TS cont-adm 28-12-11, EDJ 340656) (8), señala que (...) *la diferencia que (se) formula entre el artículo 13 ñ) de la Ley 61/78 y el 10.3 de la Ley 43/95 (...) es inexistente, por referirse aquel precepto a las participaciones de los administradores en beneficios, en tanto que el artículo 10.3 regula la conformación de la base imponible (...)*. Para el TS, (...) *el diferente tratamiento de la problemática planteada por la diferente legislación aplicable ha de rechazarse si se tiene presente que son los estatutos*

de la entidad recurrente los que exigen la adopción del acuerdo de retribución de los administradores.

- 130** Con el devenir del tiempo, se empezaron también a plantear dudas con relación a la calificación fiscal de las rentas que percibían los socios-administradores. De hecho, la «teoría del vínculo» es ajena a esta cuestión, pero sus efectos devastadores han sido realmente ilimitados. Y una vez más, y como consecuencia también de actuaciones de la AEAT, ésta emitió la Nota nº 1/12 sobre «consideraciones sobre el **tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles**», en la que se fijan criterios generales para calificar las rentas que los socios perciben de la sociedad de la que son accionistas y, en su caso, administradores, pero en la que se omiten las cuestiones relativas a su deducción en el IS (9).

La controversia ha ido adquiriendo mayor envergadura como la doble tributación que, de hecho, se produce al considerar que la retribución satisfecha no es deducible en el IS y tributa como rendimiento del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), cuestión ésta resuelta ya por el TS, Sentencia cont-adm 26-9-13, EDJ 192509 (10) en sentido negativo y que el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), ha hecho suya en su Resolución de 6 de febrero de 2014 (Resol TEAC 6-2-14), en unificación de criterio.

- 135** Pero la «teoría del vínculo» ha planteado también otras dudas importantes. Entre otras, la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el **Patrimonio** (en adelante, IP) y de la reducción del Impuesto sobre **Sucesiones y Donaciones** (en adelante, ISD), en aquellas empresas familiares en las que el cargo de administrador es gratuito.

La lista de «efectos secundarios» se extiende, también, al **tipo de retención en el IRPF** ya que, si bien estaba claro que el tipo que corresponde aplicar a las retribuciones satisfechas a los administradores es el tipo fijo previsto al respecto, se planteó la duda de si éste se aplica también a la retribución por funciones ejecutivas.

A lo anterior, hay que añadir la incógnita que igualmente se ha planteado con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, **IVA**), en concreto, si la retribución de los administradores está sujeta o no al impuesto.

La nueva LIS (L 27/2014), vigente a partir del 1-1-2015, pretende, en fin, zanjar la **polémica** con relación a dicho impuesto al señalar en su artículo 15 e) que no (...) se entenderán (donativos y liberalidades) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad (...) (11).

- 140** La lectura de dicho precepto permite entender que las retribuciones a los administradores por el desempeño de **funciones de alta dirección** son gasto deducible aunque los estatutos de la sociedad prevean el carácter gratuito del cargo. No obstante, y si la sociedad decide retribuirlo, es aconsejable que los estatutos prevean su carácter retribuido y evitar así el riesgo, aunque improbable, de que la retribución satisfecha se pretenda considerar como no deducible por aplicación de lo dispuesto en el art. 15.f de la LIS (12). Volveremos después al respecto.

No obstante, quedan sin resolver las incógnitas que se han planteado con relación al resto de los impuestos.

Hecho este breve recorrido sobre el origen y evolución de la «teoría del vínculo» en el ámbito tributario, profundicemos ahora en sus consecuencias en el IS dis-

tinguiendo entre la normativa vigente hasta el 31-12-2014 y la vigente a partir del 1-1-2015 (nº 150 s.).

Hecho este breve recorrido sobre el origen y evolución de la «teoría del vínculo» en el ámbito tributario, profundicemos ahora en sus consecuencias en el IS distinguiendo entre la normativa vigente hasta el 31-12-2014 y la vigente a partir del 1-1-2015 (nº 150 s.).

B. Efectos fiscales de la «Teoría del vínculo» en el ámbito del IS: periodos impositivos no prescritos iniciados con anterioridad al 1-1-2015

Como ya hemos apuntado, el criterio del TS en el caso de que los estatutos de la sociedad establezcan la gratuidad del cargo de administrador, ha evolucionado desde considerar que los pagos realizados son una liberalidad hasta entender que se trata, estrictamente, de una cuestión de mera legalidad (nº 130 s.). Analicemos ahora con detalle uno y otro criterio centrándonos, eso sí, en la Ley 43/1995.

Profundizar en el primero de ellos exige adentrarnos en el **concepto de liberalidad** y hacer una breve incursión en la evolución que el concepto de «**gasto necesario**» ha tenido en nuestro ordenamiento tributario (nº 170 s.).

No obstante, y con anterioridad, conviene conocer los fundamentos del TS para calificar como liberalidad la retribución de los administradores.

Y en este sentido, hay que citar su Sentencia de **21 de febrero de 2013** (TS 21-2-13, EDJ 25439), en la que se señala que (...) *dado (...) el carácter no retribuido del cargo de administrador (...), resulta patente que las utilidades disfrutadas por los administradores de la sociedad no pueden ser consideradas como remuneraciones de los mismos y adquirir, de esa forma, la condición de gastos de personal, y por tanto, ser fiscalmente deducibles (...).*

Es en su sentencia de **26 de septiembre de 2013** (TS cont-adm 26-9-13, EDJ 192509) (13), donde el TS profundiza al respecto y señala que (...) *la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, (...) no contiene norma específica relativa a la retribución de los administradores. Por tal motivo, el punto de partida es el (...) artículo 10 de la Ley, en el que, (en su apartado 3, establece que) «en el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable (...)*», correcciones entre las que (...) *figura la del artículo 14.1.e) de la Ley (...), en la que se establece que no tienen la consideración de gasto deducible los «donativos o liberalidades».* Y en el presente caso, concluye, (...) *el artículo 21 de los (estatutos) dispone que el «cargo de administrador será gratuito», por lo que la concesión de una retribución al (administrador) solo puede hacerse con el carácter de liberalidad y, por tanto, no deducible.*

Por último, en sentencia de **30 de octubre de 2013** (TS cont-adm 30-10-13, EDJ 227699) (14), el TS entiende que (...) *las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción. Esos requisitos legales, prosigue, «son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción».* El **alcance de la afirmación** precedente, señala, «es el de

150

155

160

que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribuye, es decir, sus Estatutos. En **consecuencia**, (...) al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora. En **segundo término**, continua, tampoco pueden, las mencionadas retribuciones, defraudar las reglas que rigen el adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio, pues pocas cosas más contrarias a ese comportamiento ordenado que las que otorgan retribuciones del monto de las aquí contempladas a una sociedad con pérdidas. Afir-mar que como la **sociedad prácticamente pertenece al administrador** es irrelevante el efecto que a los resultados de la entidad producen las retribuciones de los administradores, olvida que formalmente se trata de una entidad con personali-dad jurídica propia y distinta a la del administrador y que las exigencias económicas, comerciales y de lealtad debidas a la entidad que efectúa las retribuciones no se pueden identificar con las de la persona que es titular de los títulos representativos de la entidad. En este sentido es verdad que el art. 1255 del Código Civil establece la libertad de pactos, pero es también evidente que tal precepto fija unos límites a estos pactos: la de no ser contrarios a la moral, el orden público y el perjuicio de ter-cero. Cuando estos pactos excedan de los parámetros socialmente aceptables es claro que tales pagos no pueden ser considerados como retribuciones sino como meras liberalidades, no generadoras de un gasto deducible. La determinación de cuando estos pagos exceden estos límites es un problema que ha de resolverse a la vista de las circunstancias de cada caso, primero, por la Administración, y, en último término, por los tribunales (15). Es decir, una entidad puede retribuir a sus adminis-tradores como tenga por conveniente, pero tales percepciones, por el concepto de retribuciones, no pueden exceder de los límites socialmente admisibles so pena de convertirlas en liberalidades que impidan su deducción a la entidad que las efectúa y que obliga a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño.

Expuestos los fundamentos del TS, centrémonos ya en el concepto de «gasto necesario» (nº 170 s.).

I. A modo de paréntesis: evolución normativa y jurisprudencial del concepto de «gasto necesario». De «gasto necesario» a «gasto no deducible»

- 170** En nuestra opinión, el problema que plantean las sentencias citadas, al igual que las dictadas bajo la vigencia de la Ley 61/1978, no es otro que la **errónea interpretación del concepto** de gasto no deducible y, en concreto, de la expresión recogida en el art. 14.1.e de la LIS/04 –derog L 27/2014–, en el sentido de que no son deducibles los gastos que no estén «*correlacionados con los ingresos*».
- 172** La expresión **gasto necesario** tiene su origen en la disposición quinta del art.4 del Texto Refundido de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria (L 22-9-1922 art.4), que disponía que (...) *constituirá la base de imposición en esta Tarifa el importe del beneficio neto en el periodo de la imposición*», concretando a continuación que «*para la determinación del beneficio neto se deducirá (...) el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos*». Con posterioridad, tras la Ley de Reformas Tributarias de 26 de diciembre de 1957 (L 26-12-1957), y consecuencia del establecimiento del régimen de evalua-

ción global, se abrió un paréntesis de casi veinte años en la utilización de tal expresión.

Por su parte, la Ley 61/1978, del IS, la recoge de nuevo aunque la enumeración que su reglamento hace de la misma *aspira a ser más realista (al) identificarse mejor con la naturaleza y la dinámica de la actividad empresarial* (16).

Finalmente, y tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, desaparece definitivamente de nuestro ordenamiento tributario un concepto fiscal «propio» de gasto necesario, acogiendo, sin ambages, el **concepto de gasto contable** del Derecho contable con las solas excepciones de aquellos gastos que, a efectos fiscales, se consideran no deducibles.

Por su parte, el **concepto de liberalidad** tiene su origen en la Ley 61/1978, concepto que el art.111.2 de su Reglamento precisa al señalar que «no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación» (RD 2631/1982 art.111.2 –derog RD 1643/1990– y L 43/1995).

El concepto de «gasto necesario» y su delimitación con el de liberalidad ha dado lugar a una jurisprudencia que ha evolucionado aunque de forma no muy satisfactoria, evolución que, de forma ejemplar, se ha recogido en la Sentencia del TS de 26 de diciembre de 2003 (TS cont-adm 26-12-03, EDJ 240929) (17).

La numerosa doctrina jurisprudencial, vacilante en muchas ocasiones, ha utilizado una y otra vez sinónimos y antónimos. A pesar de ello, siempre ha prevalecido una idea primigenia que ha sobrevivido, que es la recogida en el art.50 del Reglamento definitivo para la **Administración y Cobranza de la Contribución** sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, de 18-9-1906), y que dispuso que se (...) *reputará utilidad líquida el saldo que resulte deduciendo de los ingresos los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio a que los Bancos o sociedades se dediquen* (...).

La **Circular de la Inspección General de la Hacienda Pública** de 22-8-1919, aclaró por su parte el concepto de «gastos deducibles» a efectos de determinar la utilidad líquida de la Tarifa III de dicha Contribución, antecedente del IS, señalando que (...) *cualesquiera que sean las deducciones que para la determinación y declaración de sus beneficios hayan hecho las Sociedades, se habrá de tener muy presente que el art.50 del Reglamento de Utilidades, aparte de los que taxativamente enumera en sus reglas 2ª, 3ª y 4ª, no autoriza la deducción de otros gastos, para los efectos fiscales, que aquellos que sean de explotación y entretenimiento del negocio a que las Sociedades se dediquen, entre los que no pueden contarse muchos que son puramente voluntarios o que no se refieren a dicha explotación o no son precisos para llevarla a efecto, y mucho menos deberá estimarse deducible la Contribución de Utilidades, que no representa sino la participación que al Estado corresponde en los beneficios sociales, como la que puede corresponder, por los respectivos estatutos, a los Directores Gerentes o Consejeros de las mismas Sociedades.*

Inicialmente, el TS mantuvo una **interpretación restrictiva** del concepto de gasto deducible al tratarse, en su opinión, de una materia de exención (Sentencia del TS 9-5-21). Esta doctrina, basada en la primitiva concepción de los impuestos reales, como impuestos sobre el producto bruto, estaba en franca contradicción con el planteamiento de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, doctrina que desapareció tras la reforma de la Ley 29-4-1920.

175

180

A partir de ese momento, la doctrina jurisprudencial siguió **dos caminos**: Uno, el de definir el concepto de gasto necesario identificándolo con los **gastos obligatorios jurídicamente** (Sentencia del TS 29-4-42), y con los gastos **indispensables** exigidos por la buena explotación del negocio (Sentencia del TS 5-11-55). Posteriormente, el Tribunal emprendió el camino dialéctico de antónimos, dando lugar al concepto de **gasto voluntario**, y diferenciando el gasto necesario del simple gasto conveniente (Sentencia del TS 19-10-49), circunstancia que obligó a distinciones sutiles como la de gasto suntuario, inadecuado, oportuno, excesivo, etc., que implicaba la intromisión de la Hacienda Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial.

Esta línea de argumentación, llevada a su máxima expresión, implicó la **deriva al concepto de liberalidades** (Sentencia del TS 17-2-87, EDJ 1311), de modo que, todo lo que no era estrictamente necesario, era una liberalidad, silogismo sustancialmente erróneo pero que fue reiterado en la Sentencia del TS 25-1-95, EDJ 695, que negó la deducción como gasto de las cestas de Navidad y de los regalos de empresa a sus trabajadores.

- 185** El largo período que va desde la Ley 61/1978 hasta la Ley 43/1995, fue una **etapa perdida** por el desacertado debate parlamentario de la Ley de 1978. En efecto, el texto del proyecto de ley señalaba que

(...) para la determinación de los rendimientos tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos, todos los gastos efectivamente realizados por la entidad siempre que no supongan una distribución indirecta o encubierta de beneficios.

Sin embargo, el proyecto de ley fue objeto de la enmienda núm. 79 del Grupo Socialista con la finalidad de igualar los conceptos incluidos en el IS con los recogidos en el IRPF; enmienda que prosperó y prolongó la vigencia del conflictivo y retrógrado concepto de gasto necesario.

Finalmente, la Ley 43/1995, se remite al concepto mucho más lógico y flexible de **gasto contable** superándose los criterios de obligatoriedad, indefectibilidad, conveniencia, oportunidad u otros similares como conceptos contrarios al de gasto necesario.

Y es en este contexto en concreto en el que hay que contextualizar el criterio jurisprudencial sobre el tema que ahora nos ocupa. Veámoslo.

2. Retribución de los administradores como supuesto de «liberalidad»

- 190** Nos referimos, por supuesto, a la retribución satisfecha a los administradores de sociedades cuyos estatutos prevén expresamente el carácter gratuito del cargo. Pues bien; el análisis del criterio que el TS sostiene al respecto, y que hemos ya apuntado anteriormente, requiere profundizar sobre el concepto de liberalidad.

a. En torno al concepto de liberalidad: criterio jurisprudencial

(LIS/04 art.14.1.e derog L 27/2014)

- 195** Como ya hemos dicho, el art.14.1.e de la LIS/04 establece que no son fiscalmente deducibles los donativos y las liberalidades. Dicho precepto precisa, no obstante, que no se consideran como tales los gastos por relaciones públicas con

clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúan con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

A *sensu contrario*, se consideran liberalidad y, por tanto, no son gastos deducibles, los que no «se hallen correlacionados con los ingresos».

El TS ha tratado ya en diferentes sentencias la flexibilización que la Ley 43/1995 ha supuesto y ha intentado precisar el alcance de la expresión apuntada (Sentencia del TS cont-adm 6-5-13, EDJ 56485) (18).

En este sentido, y tras preguntarse si todo gasto contable es gasto deducible, señala que una respuesta positiva solucionaría el problema. Sin embargo, (...) dicha identificación no cabe, puesto (que) es el propio art. 10.3, que introduce la referencia a la contabilidad como criterio básico para determinar la base imponible, el que contiene la excepción, de tal suerte que (...) puede afirmarse (...) que *gasto contable será gasto deducible siempre que no constituya una liberalidad*.

Para el TS, el gasto en el ámbito contable responde a su **naturaleza económica** sin que se vea afectado porque tributariamente sean o no gastos fiscalmente deducibles. Existe, por tanto, (...) una independencia y autonomía en el ámbito fiscal y en el contable. El registro contable del gasto (...) se hace atendiendo sólo a las normas contables, al margen de la normativa fiscal. Por ello, concluye, (...) puede acogerse la tesis doctrinal de que son gastos no deducibles fiscalmente aquellos que no pueden ser tenidos en cuenta para la determinación del resultado fiscal o tributario del ejercicio.

En opinión del TS, la clave para determinar si estamos ante una liberalidad y, por tanto, ante un gasto no deducible, reside (...) en la **correlación entre (el) gasto (y la) obtención del rendimiento** (...) admitiendo que cabe que (...) gastos no obligatorios jurídicamente sean deducibles si se realizan para obtener ingresos, y no constituyen una liberalidad.

Delimitados los márgenes en los que cabe que el gasto realizado sea deducible, (...) no estaremos ante la liberalidad que define el art. 14, si se acredita que efectivamente dicho gasto se realizó para obtener unos ingresos (Sentencia del TS cont-adm 9-2-12, EDJ 19117) (19).

En este sentido, el TS en su sentencia de 29 de septiembre de 2010 (20), hace suyo el fundamento de la Sala de instancia en el sentido de que el concepto de «gasto deducible» va ligado a la «necesidad» del mismo «para la obtención de los ingresos», además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, y debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia (TS cont-adm 29-9-10, EDJ 213658).

En opinión del propio Tribunal, ... de la propia naturaleza del impuesto deriva que el gasto para ser deducible ha de ser necesario para la obtención del ingreso, de tal forma que el requisito de necesidad se transforma en sustancial (Sentencia del TS cont-adm 6-4-11, EDJ 51418) (21). La necesidad del gasto deriva de (la) correlación entre gastos e ingresos (Sentencia del TS cont-adm 26-12-03, EDJ 240929) (22).

En definitiva, y en opinión del Tribunal, los **requisitos fundamentales** para permitir la deducción de un gasto son la justificación documental de la anotación contable, su contabilización, su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia, su debida correlación entre gasto e ingreso, y su efectiva realización.

Por ello, (...) *no es suficiente que el gasto esté debidamente documentado y justificado su pago, pues también se requiere que haya un enlace claro entre el gasto y el ingreso, es decir que se cumpla el principio contable de correlación de ingresos y gastos* (Sentencia TS cont-adm 21-11-13, EDJ 239248) (23).

En definitiva, en opinión del TS todo gasto que no esté correlacionado con los ingresos es una liberalidad. Pero, ¿es esta la interpretación adecuada? En nuestra opinión, no. Veámoslo.

b. Adecuada interpretación del concepto de correlación de ingresos y gastos

220 El problema, como ya hemos expuesto, radica en la interpretación del concepto de **correlación entre ingresos y gastos**.

En nuestra opinión, la expresión «**gastos que no se hallen correlacionados con los ingresos**», se ha de interpretar en el contexto de la propia ley, en su estrecha vinculación con el concepto de liberalidad y en armonía con los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica.

Fijémonos que **la ley no dice** que no son deducibles los gastos que no estén correlacionados con los ingresos, sino que no se incluyen en el concepto de liberalidad los gastos que están correlacionados con los ingresos. Por tanto, tal expresión se ha de vincular necesariamente al concepto de liberalidad. Y si como tal se entiende (...) *un acto de disposición a título gratuito en el que una persona física o jurídica da a un tercero algo que no está legal o convencionalmente obligado a entregarle* (Sentencia del TS cont-adm 26-9-13, EDJ 192509) (24), parece obvio que un gasto no correlacionado con los ingresos sólo puede ser aquel que nada tiene que ver con la actividad de la empresa. Es decir, un gasto no relacionado con los ingresos; un gasto que queda extramuros de la propia actividad. En definitiva, un **gasto** que es **ajeno y extraño** a la misma.

225 Por su parte, el **principio de seguridad jurídica** exige una interpretación objetiva de si el gasto está o no correlacionado con los ingresos. Ahondar en los motivos subjetivos del gasto genera inseguridad jurídica y es una intromisión de la Hacienda Pública en la gestión de la empresa cuyas decisiones quedan así condicionadas a un juicio de valor por parte de la Administración más allá de las funciones que le son propias.

Acierta pues el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, en su sentencia de 30 de noviembre de 2007 (25), al afirmar que (...) *la política de personal de las empresas, mandando o no flores en las exequias de los parientes de los empleados o comprando o no los productos farmacéuticos habituales en el botiquín de la empresa, es **decisión** exclusiva propia de la **gestión empresarial**, con relación causal, al menos indirecta, en la obtención de los ingresos*». Su rechazo «por la Administración Tributaria sólo será procedente cuando no respondan a ningún uso o costumbre o resulten irrazonables o desproporcionados (TSJ Cataluña cont-adm 30-11-07, EDJ 300596).

En definitiva, y como el citado Tribunal recoge en su Sentencia TSJ Cataluña 25-6-08, EDJ 167118 (...) *las sutiles distinciones como la de gasto sueltuario, inadecuado, oportuno, excesivo, etc., es decir, innecesario, implican una intromisión de la Hacienda Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial y, además, llevadas a su máxima expresión, implicó la deriva al concepto de liberalidades, de modo que todo lo que no era estrictamente necesario, era una liberalidad, silogismo que es sustancialmente erróneo*.