

Núm. de Protocol: 2000005/2018  
Núm. de Rotlle: TSJA-0000049/2018

## **SENTÈNCIA 93-2018**

### **PARTS:**

**Apel·lant: .**

Representant: Sra. I.M.D.O.M.  
Advocat: E.

**Apel·lat: GOVERN D'ANDORRA**

Representant: Sr. C.P.S.  
Advocat: Sra. E.V.C.

### **COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:**

**President: M. I. Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA**

**Magistrats: M. I. Sr. Bernard PLAGNET**  
**M. I. Sra. Elsa PUIG MUÑOZ**

Andorra la Vella, a dinou d'octubre de dos mil divuit.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número 2000005/2018.

En la tramitació d'aquestes actuacions han estat observades les prescripcions legals, i ha estat ponent la magistrada **Sra. Elsa PUIG MUÑOZ**, la qual expressa el parer del Tribunal.

### **ANTECEDENTS DE FET**

**1.-** La societat XXX va interposar demanda jurisdiccional contra la resolució de la Comissió Tècnica Tributària del 27 de novembre del 2017, mitjançant la qual es va confirmar la liquidació tributària provisional corresponent als exercicis 2014 i 2015 de l'impost sobre societats.

**2.-** En la sentència del 3 d'abril del 2018 el Tribunal de Batlles ha desestimat la demanda promoguda per la societat XXX.

**3.-** En el seu escrit d'apel·lació de data 24 de maig del 2018, la societat XXX estima en substància que:

- la retribució percebuda per l'administrador de XXX a càrrec dels exercicis 2014 i 2015 s'ha de poder considerar despesa deduïble per la societat;

- per a que la remuneració específicament percebuda per un administrador d'una societat mercantil per l'exercici del seu càrrec sigui deduïble a l'impost sobre societats únicament és necessari que aquesta remuneració estigui prevista als estatuts socials de la societat concernida;

- en els estatuts de la societat agent està previst el sistema de remuneració, que pot ser excepcional o periòdica, segons les modalitats i el quantum que decideixi la Junta General per a cada exercici social, i a la Junta del dia 31 de gener de 2014 es va fixar la remuneració per tot el període 2014 en l'import de 3.500 euros mensuals, i, d'igual forma, el 27 de novembre de 2014, la Junta va fixar la remuneració per l'any 2015, per import de 5.000 euros mensuals.

A la vista celebrada el dia 28 de setembre la societat XXX va insistir en els seus arguments, tot i afegint que, al seu parer, la Sentència d'aqueix Tribunal 40/2018, dictada en el rotlle, 0000103/2017, s'ha d'interpretar en el sentit que els Estatus societaris han de preveure que els Administradors seran retribuïts, sense que els propis Estatuts hagin d'establir si la remuneració serà o no periòdica ni el seu import, qüestions que han de fixar-se per la Junta.

**4.-** En la seva contesta de data 15 de juny del 2018, el Govern estima en substància, que:

- en la mesura que el sistema de retribució no es troba previst als estatuts, escau excloure les remuneracions de l'administrador de les deduccions que s'ha aplicat la societat XXX.

El Govern va confirmar els seus arguments en l'acte de la vista.

**5.-** Trameses les actuacions a aquesta Sala, s'ha designat el magistrat ponent i han quedat vistes les actuacions per a deliberar i decidir.

## FONAMENTS DE DRET

**Primer.-** La Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia és competent per a conèixer del present recurs, segons l'article 39.3 de la Llei Qualificada de la Justícia.

**Segon.-** El litigi versa sobre la interpretació de l'article 13 de la Llei de l'impost sobre societats.

La redacció primigènia de l'article 13 Llei 95/2010, del 29 de desembre disposava:

*"2. Les remuneracions a consellers i administradors vinculades específicament a l'acompliment d'aquests càrrecs, només són deduïbles en la mesura que compensin despeses de viatge i assistència a juntes de la societat o del consell d'administració, amb els límits que s'estableixin reglamentàriament. Aquesta restricció no afecta els sous i salaris o contraprestacions per serveis prestats pagats a administradors o consellers residents fiscals al Principat d'Andorra en la mesura que aquests quedin inclosos dins el sistema de Seguretat Social del Principat o, en el cas d'administradors o consellers no-residents fiscals, si els pagaments estan subjectes per l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals."*

Però l'article 5 de la Llei 17/2011, de l'1 de desembre va modificar la redacció de l'article 13.2:

*"2. Les remuneracions a consellers i administradors vinculades específicament a l'acompliment d'aquests càrrecs **només són deduïbles quan siguin previstes en els estatuts de la societat**, i tenen pel perceptor la consideració de rendes subjectes a l'impost sobre societats o a l'impost sobre les activitats econòmiques, segons si es tracta d'una persona jurídica o de persones físiques, segons el cas."*

(la negreta és nostra).

L'exposició de motius, paràmetre de la seva interpretació, justifica la modificació en els termes següents:

*"En aquest sentit, es parteix del fet que la relació jurídica que hi ha entre els administradors i la societat és de caràcter mercantil i, **per tant, quan els estatuts determinin una obligació de retribució a l'òrgan d'administració, aquesta retribució ha de ser sempre deduïble de l'impost de societats, atès el seu caràcter d'obligatori.**"*

(la negreta i el subratllat són nostres).

**Tercer.-** En aquest cas, l'article 25 dels estatuts de la societat disposa: *"L'Administrador Únic pot ésser remunerat amb una retribució excepcional o periòdica segons les modalitats i el quantum que decideixi la Junta General per cada exercici social."* (foli 116).

En el mateix sentit, a l'article 29 dels mateixos estatuts s'estableix: *"El càrrec d'administrador pot ésser remunerat amb una retribució excepcional o periòdica segons les modalitats i el quantum que decideixi la Junta General per cada exercici social."* (foli 118).

És a dir, els estatuts preveuen una mera possibilitat de remuneració de l'administrador –cal recordar que diuen que aquest *"pot ser remunerat"*, i no que ho ha de ser-, i, en conseqüència, no estableixen una obligació.

Per això, les despeses en concepte de remuneració de l'administrador per un import de 3.500 euros mensuals per a 2014 i de 5.000 mensuals per a 2015 són despeses no deduïbles.

A aquesta mateixa conclusió es va arribar a la STJA 40/2018, sense que la lectura feta en l'acte de la vista pel Lletrat de l'agent de la referida sentència pugui ser compartida.

És cert que en data 31 de gener del 2014, la junta general va acordar: *“S’acorda aprovar la remuneració mensual al Sr. A.B.O., en condició de no assalariat, és a dir com a compte propi, de 3.500,00 euros/mensuals per tot el període 2014”* (foli 165).

I en data 27 de novembre de 2014, la junta general va acordar: *“S’acorda d’incrementar la remuneració a partir del mes de gener-15 passat (sic) a ser de 5.000 euros/mensuals. Aquest s’entén per tot el període 2015”, referent a la remuneració del Sr. A.B.O.”* (foli 164).

Però per tal que aquestes remuneracions haguessin estat despeses deduïbles caldria que els propis estatus els recollissin de forma obligatòria, encara que el *quantum* pogués concretar-se per la Junta.

En la Resolució del 31 de juliol de 2017 (foli 166 i següents), el Departament de Tributs i de Fronteres es fa constar:

*“(…) la Direcció Adjunta de la Inspecció tributària manifesta (...)*

*Que (...) no es pot acceptar les remuneracions acordades en les Actes de la Junta del Consell d’Administració, certificades pels documents aportats en les al·legacions, perquè les remuneracions a consellers i administradors només són deduïbles quan siguin previstes en els estatuts de la societat”* (foli 168).

En la seva resolució de data 27 de novembre del 2017, la Comissió Tècnica Tributària considera que els estatuts de la societat agent *“no determinen <el sistema que s’ha de seguir per a aquesta retribució> sinó que únicament preveuen una possibilitat de remuneració, traspassen a la junta general no ja l’aplicació del sistema escollit sinó directament la pròpia decisió de remunerar, per tant el sistema de remuneració no es troba previst als estatuts”*. (foli 182).

I aquestes consideracions es comparteixen plenament per aquest Tribunal per les raons abans exposades.

**Quart.-** D’altra banda, cal destacar que l beneficiari de la remuneració, el Sr. A.B.O., no té la condició d’assalariat, en virtut de l’article 9 de la Llei 35/2008 del Codi de relacions laborals:

*“Es considera també treballador el soci que presta un servei o realitza una obra per compte de la societat de la qual és soci, sota la direcció dels òrgans socials, a canvi d’una remuneració. No obstant això, no es considera treballador si la seva participació en el capital social representa el 50% o més del mateix capital.”*

En aquest cas, la participació de l’interessat en el capital social representa el 50 % del capital social.

En aquestes hipòtesis, les condicions de deducció de les remuneracions han de ser més rigoroses que les condicions previstes pels assalariats. En efecte, en aquests cas, la remuneració pot constituir, de fet, una distribució dels beneficis de la societat, que no és una despesa deduïble.

Aquesta consideració explica la modificació de l'article 13 i els termes de la nova redacció han de ser interpretats de manera estricta (v. més amunt, el fonament de dret Segon).

**Cinquè.-** No s'aprecia una especial temeritat ni mala fe que justifiqui la imposició de les costes causades en aquesta instància.

### **DECISIÓ**

En atenció a tot el que s'ha exposat, el Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, en nom del poble andorrà, decideix:

**Primer.-** Desestimar el recurs d'apel·lació presentat per la representació processal de la societat XXX.

**Segon.-** Confirmar la sentència recorreguda en el sentit de que la resolució de la Comissió Tècnica Tributària del 27 de novembre del 2017 és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

**Tercer.-** De no efectuar cap condemna en costes.

Aquesta sentència és ferma i executiva.

Manem que una vegada s'hagi complert el que disposa l'article 76 de la Llei de la Jurisdicció Administrativa i Fiscal es lliurin els autes originals amb la certificació d'aquesta sentència al Tribunal de Batlles, Secció Administrativa del qual procedien, i que s'arxivin les actuacions del Tribunal.

Així, per aquesta nostra sentència, definitivament jutjant, ho manem i signem.