

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069240

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 894/2017, de 25 de octubre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 166/2016

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a los administradores. Pólizas de seguros contratadas por la entidad a favor de sus socios-administradores.** Las pólizas crean un sistema retributivo que garantiza el pago diferido de salarios, ligado a un acuerdo sobre productividad, antigüedad o permanencia. La entidad imputó como gasto el importe de la totalidad de las primas en el ejercicio en que vencía la obligación de pago. Es necesario actuar con cautela para evitar que se deduzcan pagos como «gastos de personal» que en realidad son «dividendos». No existe constancia de que las cantidades pagadas a los administradores se correspondan con servicios realmente prestados. No se trata de una retribución salarial, puesto que se condiciona solo a la permanencia en la empresa y no se puede decir que retribuya trabajo alguno. Se considera retribución de los fondos propios no deducible.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 105.

**PONENTE:***Don José Alberto Gallego Laguna.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Doña ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Doña CARMEN ALVAREZ THEURER

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2016/0003640

Procedimiento Ordinario 166/2016

Demandante: MONTAJES GARCIA ANTON SL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 894

RECURSO NÚM.: 166-2016

PROCURADOR .: D. JOSE ANDRÉS PERALTA DE LA TORRE

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

-----  
En la Villa de Madrid a 25 de octubre de 2017

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 166-2016 interpuesto por MONTAJES GARCÍA ANTÓN S.L. representado por el procurador D. JOSE ANDRÉS PERALTA DE LA TORRE contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2015 reclamación nº NUM005 interpuesta por el concepto de Impuesto de sociedades habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero:

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**Segundo:**

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**Tercero:**

No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para la votación y fallo, la audiencia del día 24/10/2017 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero:**

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional el 26 de noviembre de 2015, en la que acuerda desestimar la reclamación económico administrativa número NUM005 , interpuesta contra Acuerdo dictado por la Administración de Leganés, Delegación de Madrid, de la AEAT, desestimatorio de recurso de reposición presentado contra liquidación provisional, clave nº: NUM006 , correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, por importe de 14.645,88 euros.

**Segundo:**

La entidad recurrente solicita en su demanda que se declare la nulidad / anulabilidad de la resolución impugnada, dejándola sin efecto por no ser conforme a derecho.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que en fecha 1 de abril de 2007 MONTAJES GARCIA ANTON SL, como Tomador del seguro, y a favor de los trabajadores D. Doroteo (DNI NUM000 ) y D. Francisco (DNI NUM001 ), como beneficiarios, suscribe con MAPFRE-CAJA MADRID VIDA una Póliza de Seguro Colectivo, Seguro Temporal de Ahorro Fidelización (STAF), modalidad "Flexipensión colectiva con reembolso" - Póliza NUM002 , Expedientes NUM003 y NUM004 - (ver "Proyecto de Seguro Diferido con reembolso de primas e intereses, modalidad prima periódica" y "Póliza" citada, aportados al expediente administrativo). Por sus características, oportunamente publicitadas por el asegurador, se trata de un seguro colectivo de capital diferido, con reembolso de primas, que se utiliza para dar soporte a un acuerdo contractual de carácter particular entre la empresa y el trabajador. La duración de la póliza debía ser siempre superior a dos años y nunca coincidirá con la fecha de jubilación. Permite la creación de un sistema retributivo que garantiza el pago diferido de salarios ligado a un acuerdo sobre productividad, antigüedad o permanencia del trabajador, sin que por ello se constituya compromiso de pensiones alguno. Al efecto consta aportado el oportuno acuerdo contractual sobre permanencia de los trabajadores, suscrito con los dos trabajadores beneficiarios - D. Doroteo (DNI NUM000 ) y D. Francisco (DNI NUM001 ) -, sendos documentos definidos de un modo genérico como "Sistema de Gratificación por permanencia", que entraría en vigor el 1-4-2007. En dicho compromiso contractual entre empresa y trabajador se establece que "el trabajador recibirá una gratificación a tanto alzado y en único pago ... , cuando hayan transcurrido 3 años desde la fecha de entrada en vigor del Sistema ...", siendo que el sistema se financiaría con aportación a cargo exclusivo de la empresa, imputando la totalidad de las primas abonadas al empleado en el mismo ejercicio que venza la obligación de pago. En 2009 se produce una modificación en cuanto a las garantías, reduciéndose el importe de la póliza, que pasó de un capital/renta a favor de cada trabajador de 91.068,09 € a 65.301,11 €. La fecha de rescate seguía siendo el 1-4-2010 (3 años). Así, la citada póliza se contrató con una duración de 3 años (vencimiento el 01/04/2010), vinculado a una permanencia de los trabajadores afectados de 3 años, y cuyas características se pasan a detallar: Primer año. Aportación de 30.000 euros por cada trabajador beneficiario (apunte contable de 23-3-2007); Segundo año. Aportación de 30.000 euros por cada trabajador beneficiario (apuntes contables de 2-1-2008 y 4-4-2008); Tercer año. Aportación de 4.000 euros por cada trabajador beneficiario (apunte contable de 12-6-2009). Los referidos cargos de las primas constan realizados en la cuenta de CAJA MADRID c.c.c. 2038-2753-61-6000006966,

titularidad del tomador MONTAJES GARCIA ANTON SL. En relación con la aportación del primer año, tenemos dos apuntes contables (pago de la prima) en el Libro Diario de 23/03/2007, con justificación del cheque correspondiente al ingreso, En relación con la aportación del segundo año, consta el apunte contable en el Libro Diario de 02/01/2008 (se saldan las cuentas anteriores y se recoloca en balance el derecho), en el libro Diario de 04/04/2008 se contabiliza la segunda aportación, esta vez innominada, entendiéndose que el cargo en cuenta de Cajamadrid/ Bankia es la contrapartida al pago de la prima de la entidad vinculada, Mapfre. En relación con la tercera aportación, consta el apunte en el Libro Diario de 12/06/2009 (con justificante bancario). El 01/06/2010 se imputa contablemente el dinero bruto procedente del rescate (66.055,35 € y 66.055,22 € brutos, respectivamente), que, en cuantía neta (57.468,15 € y 57.468,04 € netos, respectivamente, tras practicar las retenciones IRPF), y procedente de MAPFRE, entra en la cuenta del BBVA de la empresa el 10/06/2010, y se genera el apunte correspondiente en el Haber, reconociendo así la deuda contraída con ambos trabajadores. El 28/06/2010 se paga a ambos con cargo a dicha cuenta del BBVA las cantidades correspondientes (57.468,04 € y 57.468,15 €, netos, respectivamente). A su vez constan suscritos por los trabajadores los correspondientes finiquitos por dichos importes, tras la práctica de las retenciones IRPF. Respecto a la imputación al resultado de Pérdidas y Ganancias, se lleva el importe bruto a la cuenta 6400001, y la retención efectuada por la aseguradora a la cuenta 4751000 H.P acreedora por retención practicada.

La aportación por parte de la empresa a las primas pagadas, y como tal el gasto, está, por tanto, debidamente justificado y documentado. Y los importes resultantes son ingresados por la aseguradora en la cuenta bancaria de Montajes García Antón SL, tomadora del seguro, y ésta a su vez hace el pago por transferencia a los trabajadores beneficiarios, gastos igualmente justificados.

Considera que las primas aportadas no se imputan año a año (no se consideran gasto deducible en el Impuesto de Sociedades para la empresa, ni tienen incidencia fiscal para el trabajador en el IRPF). Así resulta que la empresa, en sus Impuestos de Sociedades correspondientes a los años 2007, 2008 y 2009, no se dedujo las primas aportadas durante los citados ejercicios, siendo que tal circunstancia no fue sujeta a revisión por parte de la Administración Tributaria. Al vencimiento del seguro, la empresa deduce en el Impuesto de Sociedades la totalidad de las aportaciones realizadas hasta el momento del cobro de la prestación por el trabajador, y para el trabajador el capital recibido al vencimiento constituye un rendimiento irregular del trabajo con el 40% exento. Según consta en el Impuestos de Sociedades del ejercicio 2010 (casilla 271, referida a "sueldos, salarios y asimilados": -494.224,76 €), la empresa se dedujo las aportaciones realizadas al STAF (- 132.110,57 € abonadas por las primas y que ahora nos ocupan), junto con más los pagos realizados al resto de trabajadores durante el citado ejercicio 2010 según el Modelo 190 de retenciones de 2010 aportado (- 362.114,19 €), entre los que se incluyen los 2 beneficiarios de la Póliza.

Manifiesta que contraviniendo la "teoría de los actos propios", la Administración en ningún caso ha entendido mal formulados los Impuestos de Sociedades de los Ejercicios 2007, 2008 y 2009, en que se realizaron aportaciones al citado "Seguro temporal de Ahorro Fidelización (STAF)", entendiéndose con ello que tales deducciones, de forma agrupada y por el concepto indicado, procede realizarlas todas ellas en el ejercicio 2010, que es el momento del rescate.

Invoca el contenido de la póliza y certificados individuales del contrato de seguro. La presunción de veracidad de los actos y declaraciones del contribuyente y la carga de la prueba en relación con la existencia de una mayor base imponible que la declarada corresponde a la Administración.

### Tercero:

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que La entidad recurrente contrató en fecha 1 de abril de 2007 con la aseguradora MAPFRE-CAJA MADRID VIDA, una póliza de seguro colectivo de vida modalidad " Flexipensión colectiva con reembolso", siendo el vencimiento el 1 de abril de 2010, y consignando como beneficiarios del mismo a D. Francisco y a D. Doroteo , dos únicos socios y administradores únicos de la empresa recurrente. Llegado el vencimiento, 1 de abril de 2010, la entidad aseguradora ingresa en la cuenta de la empresa 57.468,04 euros, el 10 de junio de 2010, como cantidad a retribuir a D. Francisco y 57.468,04 euros, el 10 de junio de 2010, como cantidad a retribuir a D. Doroteo . MAPFRE entrega emite y entrega a la empresa dos certificaciones en concepto de rendimientos de trabajo a favor de cada uno de los beneficiarios, y la empresa recurrente procede al abono a los trabajadores, siendo la cuestión debatida la consistente en determinar si las cantidades percibidas por los socios administradores, D. Francisco y D. Doroteo , son retribuciones del trabajo o de

administradores, tal y como mantiene la recurrente, o retribuciones de fondos propios, tal y como señala la Administración.

Que tal y como recoge la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), en Sentencia de 21 marzo 2013 . JT 2013\483, con cita a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en el caso de administradores de una sociedad que al mismo tiempo son los accionistas de la misma, se plantea la necesidad de distinguir cuando la retribución satisfecha es consecuencia de la prestación de servicios, para lo que exige que resulte probada la prestación de los servicios que se retribuyen, o cuando es mera retribución de capital, pues si es lo primero, el importe será gasto deducible en el Impuesto de Sociedades, pero no en cambio, cuando se trate de retribución de capital, ya que el artículo 14.1.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone expresamente que no tendrán la consideración de gastos deducibles los que representen una retribución de fondos propios, donde deben incluirse no sólo las cantidades destinadas a retribuir, directa o indirectamente, el capital propio, cualquiera que sea su denominación, sino también las participaciones en beneficios por cualquier concepto distinto de las prestaciones personales. La existencia para las entidades con forma societaria, de una personalidad jurídica distinta a la de sus socios, posibilita la coexistencia de la condición de socio con la de trabajador por cuenta ajena, pero ha de extremarse la cautela para evitar que se deduzcan pagos bajo la apariencia de " gastos de personal" cuando en realidad, se trate de "dividendos", correspondiendo a la parte actora la carga de probar sus pretensiones, conforme a las normas de la carga de la prueba, y la reiterada doctrina jurisprudencial, expresada entre otras muchas en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 . Establece el artículo 105 de la LGT , en materia de la carga de la prueba, que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo". Por lo tanto, corresponde a la parte actora la carga de probar que las retribuciones satisfechas por Mapfre a la empresa recurrente y por ésta a sus socios administradores corresponden a la prestación de servicios por parte de estos socios y no a una retribución por fondos propios.

En el caso que nos ocupa, la empresa recurrente contrata un seguro para retribuir de forma excepcional a dos trabajadores, que resultan ser los administradores de la empresa y además los únicos socios de la misma. Satisfaciendo a ambos socios con una cantidad de 66.055,22 -menos la retención practicada-, además de sus retribuciones como trabajadores de la empresa, deduciendo contable y fiscalmente de forma íntegra como gasto en 2010 y por la que los socios sólo tributarán en un 60% en su declaración de la renta al constituir en el I.R.P.F. un rendimiento del trabajo irregular. No existe constancia alguna de que las cantidades pagadas a los socios administradores se correspondan a la contraprestación por servicios realmente prestados, lo cual nos conduce a entender que se trata de una retribución en la que la cualidad de socio es determinante, luego, tal y como señala el TEAR de Madrid, se están repartiendo capital, y por lo tanto se ha de considerar retribución de fondos propios, circunstancia que determina la no deducibilidad de los citados gastos en los términos del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

En cuanto a la ausencia de motivación de la resolución del TEAR aquí recurrida, alegada de contrario, conviene precisar que el Tribunal Constitucional en su sentencia 116/1998 ( RTC 1998, 116) siguiendo una marcada y sostenida doctrina ( Sentencias 58/1993 ( RTC 1993 , 58 ) , 28/1994 , 153/1997 y 446/1996 ( RTC 1996, 446) ) señala que el deber de las motivaciones no autoriza a exigir un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de las cuestiones a decidir, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones que permiten conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales que fundamentaron la decisión, es decir la "ratio decidendi" que ha determinado aquella ( Sentencia del Tribunal Supremo 115/96 ( RTC 1996, 115) ). En el caso que nos ocupa, la interesada conoce y le consta cuál ha sido el proceder de la Administración, cuáles son los gastos cuya deducibilidad no se ha admitido, el importe y el motivo - por considerarse una retribución de fondos propios- y ha podido ejercitar sin merma alguna su derecho de defensa, interponiendo frente a la misma los oportunos recursos, por lo que no cabe apreciar defecto de motivación alguno, sin que ni la Administración ni el TEAR de Madrid ni esta Sala tengan que dar respuesta individualizada y concreta a cada una de las alegaciones formuladas.

En cuanto a la invocada teoría de los actos propios, en el caso que nos ocupa, se trata de aplicar al caso concreto que se discute -Impuesto Sociedades ejercicio 2010-, la normativa del Impuesto de Sociedades, resolviendo dentro de la legalidad y delimitando conforme dicha normativa si las retribuciones cuestionadas pueden ser consideradas rendimientos de trabajo o no, y ello con independencia de lo que los actores hayan declarado en sus Impuestos sobre la Renta de las Personas físicas, o de las declaraciones efectuadas en otros ejercicios del Impuesto de Sociedades que no han sido objeto de revisión. Tampoco resulta relevante a los efectos de la liquidación

discutida que la Administración no haya apreciado la culpabilidad o falta de diligencia exigible para imponer una sanción derivada de la liquidación practicada.

#### Cuarto:

En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que en la liquidación provisional, de fecha 3 de mayo de 2012, en el apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN", se expresa lo siguiente:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

- Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", conforme a lo establecido en los artículos 10 a 24 del texto refundido de la L.I.S. y en otras normas. Se ha aumentado el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias por importe de 132.110,57 euros que corresponden a los gastos de personal por sueldos y salarios que no están justificados. Montajes García Antón SL (B83629162) en su escrito de contestación al requerimiento de referencia 201020062910041T manifiesta que la diferencia entre el importe declarado como gasto de personal por sueldos y salarios y el que consta en el Resumen Anual de Retenciones, modelo 190 del ejercicio 2010, corresponden a los rendimientos del trabajo de Francisco por 66.055,22 euros y de Doroteo por 66.055,35 euros, aportando como justificantes dos recibos de finiquitos por vencimiento de pólizas con Mapfre Caja Madrid Vida (A80344699).

- No se estiman que sean gastos de la sociedad ya que, como acreditan los recibos emitidos por Mapfre Caja Madrid Vida, son ingresos por rentas del trabajo de cada uno de los asegurados, siendo el pagador de estos rendimientos Mapfre Caja Madrid Vida y no Montajes García Antón SL, como se acredita con la copia aportada por la sociedad de la consulta de datos fiscales del ejercicio 2010 emitido por la AEAT de Doroteo. Sólo son deducibles para la sociedad en su Impuesto sobre Sociedades el pago de las primas periódicas para asegurar complementos de jubilación y supervivencia, y rentas vitalicias, en la medida que resulte acreditada la obligatoriedad para la empresa de dicha prestaciones, ya sea por convenio colectivo, estatuto o pacto expreso, no el cobro de las pólizas de seguro que, es el caso que nos ocupa, la documentación aportada por Montajes García Antón SL."

Por su parte, en la resolución del recurso de reposición de fecha 08 de junio de 2012, se expresa lo siguiente:

"SEGUNDO.

De acuerdo con:

Lo dispuesto en el artículo 14.1.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que dispone textualmente:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios".

Resulta que la empresa manifiesta haber contratado un seguro para retribuir de forma excepcional a dos trabajadores de la misma, (cuando en el ejercicio 2010 tiene 42 trabajadores) que resultan ser los administradores de la empresa y además los únicos socios de la misma.

Admitiendo que, como alega la propia empresa, en los ejercicios anteriores la empresa no ha contabilizado un gasto contable por las aportaciones realizadas al seguro y - por tanto no correspondió realizar un ajuste

extracontable en el Impuesto sobre Sociedades por los mismos- y que únicamente ha contabilizado gasto por las mismas, de forma conjunta por 132.110, 44 euros, cuando los socios perciben la prestación en el ejercicio 2010, y entendiéndose que los gastos ocasionados por la contratación del seguro no suponen un gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 ya que sólo benefician a los dos únicos socios de la empresa y como determina el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no es deducible las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación.

En el caso que nos ocupa, la empresa contrató en 2007 un instrumento de cobertura para satisfacer a ambos socios-trabajadores una cantidad de 66.055,22 euros una retribución del trabajo en el ejercicio 2010 (aparte de su retribución como trabajador) que se ha deducido contable y fiscalmente de forma íntegra como gasto en 2010 y por la que los socios sólo tributarán en un 60% en su declaración de la renta al constituir en el I.R.P.F. un rendimiento del trabajo irregular." .

#### Quinto:

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, es preciso tener en cuenta que en la póliza de seguro colectivo de vida, que consta unida al expediente administrativo, suscrita con la entidad MAPFRE VIDA, S.A., fechada el 9 de abril de 2007, se fija como fecha de efectos inicial la de 1 de abril de 2007 y fecha de vencimiento de 1 de abril de 2010, siendo el tomador del seguro la entidad recurrente y los asegurados D. Doroteo y Don Francisco . Constan igualmente, en el expediente administrativo los certificados individuales de seguro de cada uno de los asegurados indicados.

En la indicada póliza de seguro se expresa que cubre las siguientes garantías: "...MAPFRE VIDA S.A., GARANTIZA EL PAGO DEL CAPITAL ASEGURADO, MAS LA REVALORIZACION DE CAPITAL CORRESPONDIENTE AL PROPIO ASEGURADO, SI VIDE EN LA FECHA DE VENCIMIENTO SEÑALADA EN EL PROPIO CERTIFICADO INDIVIDUAL DE SEGURO.

EN CASO DE FALLECIMIENTO DEL ASEGURADO CON ANTERIORIDAD A LA FECHA DE VENCIMIENTO INDICADA EN EL CERTIFICADO INDIVIDUAL DE SEGURO, MAPFRE VIDA S.A. DEVOLVERA A LOS BENEFICIARIOS DESIGNADOS, TAN PRONTO COMO SE RECIBAN Y APRUEBEN LOS DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS DEL FALLECIMIENTO, LAS PRIMAS NETAS ABONADAS, CAPITALIZADAS POR ANUALIDADES COMPLETAS TRANSCURRIDAS AL TIPO DE INTERES TECNICO GARANTIZADO, MAS LAS PROVISIONES MATEMATICAS DE LAS REVALORIZACIONES ASIGNADAS HASTA ESE MOMENTO"

Pues bien, como se puede apreciar de las garantías establecidas en la citada póliza de seguro, que ha dado lugar a los importes objeto de regularización en la liquidación practicada, se trata de un seguro de supervivencia, por cuanto el capital asegurado fue percibido por las referidas personas aseguradas a la fecha de vencimiento por su supervivencia.

La recurrente considera que se trata de un sistema retributivo que garantiza el pago diferido de salarios ligado a un acuerdo sobre productividad, antigüedad o permanencia del trabajador.

En apoyo de dicha consideración aportó al expediente administrativo copia del denominado "Sistema de gratificación por permanencia" referidos únicamente a los indicados anteriormente asegurados de la póliza de seguros D. Doroteo y Don Francisco . En dichos documentos se exige como requisito para el cobro de la prestación que se mantenga la relación laboral con la empresa una vez hayan transcurrido tres años desde la fecha de entrada en vigor del Sistema.

En estos documentos se puede apreciar que en el que figura como trabajador beneficiario de la gratificación Don Francisco , lo firma en representación de la empresa D, Francisco y en el que figura como trabajador beneficiario de la gratificación Don Doroteo , lo firma en representación de la empresa D, Doroteo .

Es decir, en cada uno de los dos documentos del denominado "Sistema de gratificación por permanencia" firma en representación de la empresa la misma persona que es beneficiaria del mismo.

En mencionado contenido de los indicados documentos evidencia que no se trata de una retribución salarial, puesto que únicamente se condiciona a la permanencia en la empresa, cuando son los propios beneficiarios los mismos socios que resultan ser los administradores de la empresa y además los únicos socios de la misma, como se razona en la resolución del recurso de reposición, de tal manera que de los documentos aportados no puede deducirse que se retribuya trabajo alguno de los beneficiarios, sino que únicamente se retribuye la el capital propio de la sociedad recurrente, pues como se razona por la Administración ninguno de los otros trabajadores de la

recurrente percibió los beneficios del indicado sistema de gratificación, sino tal solo los socios, con el único requisito de permanencia en la empresa durante el periodo referido de tres años.

En cuanto a las alegaciones de la recurrente sobre la información suministrada por la entidad MAPFRE VIDA, S.A., hay que poner de manifiesto que las obligaciones de las partes contratantes derivadas de los contratos entre las sociedades referidas, no determinan la calificación de la relación jurídica tributaria frente a terceros como lo es la Administración Tributaria, teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 13 de la Ley General Tributaria que establece que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"

Se ha de tener en cuenta que el artículo 105 LGT, dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

De ahí que según el artículo 105 de la LGT: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; y según dispone el artículo 106 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el CC y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

En el presente caso, del análisis de los documentos aportados por la demandante, realizado tanto en la liquidación y en la resolución del recurso de reposición así como en la resolución recurrida del TEAR y en la presente sentencia se llega a la conclusión de que la recurrente no ha probado que los importes objeto de controversia constituyan retribuciones salariales, sino que, por el contrario, de tales documentos lo que resulta es que se trata de una retribución de fondos propios que se efectúa únicamente a favor de los dos socios de la sociedad y administradores de la misma.

Por tanto, no puede considerarse que tengan la consideración de gastos deducibles los pretendidos por la recurrente, teniendo en cuenta, como se razona en la resolución del recurso de reposición, que conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades "No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: a) Los que representen una retribución de los fondos propios".

En consecuencia, procede la desestimación del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

## Sexto:

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción , la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

## FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad MONTAJES GARCIA ANTON, S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día el 26 de noviembre de 2015, sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610- 0000-93-0166-16 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0166-16 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN :** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.