

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070660

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)

Sentencia 35/2018, de 23 de febrero de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 58/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribución de los administradores. Retribución a socia y administradora. Personal de alta dirección. La Administración niega la deducibilidad por la falta de ajenidad. Solo es compatible la relación laboral de alta dirección con la mercantil del cargo de administrador cuando las funciones de la primera son específicas y diversas de la segunda [Vid., STS de 13 de noviembre de 2008, recurso n.º 2578/2104, (NFJ030830)]. La realización de actividades que suponen un plus sobre la propia del administrador no implica que no se deba estar a la naturaleza de la relación con la entidad, por lo que dada la ausencia de ajenidad se rechaza la deducibilidad del gasto [Vid., STS de 5 de febrero de 2015, recurso n.º 2795/2013, (NFJ057308)]. En definitiva, al no existir la nota de ajenidad, no cabe considerar deducible la retribución. No procede la sanción pues la existencia de controversia judicial en este punto impide sustentar la culpabilidad de la actora.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15.

RD 1382/1985 (Relación laboral de personal de alta dirección), art. 1.

Ley 20/2007 (Estatuto del trabajo autónomo), art. 1.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183, 184 y 191.

PONENTE:*Doña María Begoña González García.*

Magistrados:

Don MARIA CONCEPCION GARCIA VICARIO

Don MARIA BEGOÑA GONZALEZ GARCIA

Don JOSE MATIAS ALONSO MILLAN

T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2

BURGOS

SENTENCIA: 00035/2018

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCION 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

SENTENCIA

Sentencia Nº: 35/2018

Fecha Sentencia : 23/02/2018

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 58 / 2017

Ponente D^a. M. Begoña González García

Letrado de la Administración de Justicia: Sr. Ferrero Pastrana

Ilmos. Sres.:

D^a. Concepción García Vicario

D. José Matías Alonso Millán

D^a. M. Begoña González García

En la Ciudad de Burgos a veintitrés de febrero de dos mil dieciocho.

Recurso contencioso-administrativo número 58/2017 interpuesto por la mercantil "Pilar Rodríguez Asesores S.L." representada por la procuradora doña María Elena Cobo de Guzmán Pisón y defendida por la Letrado Doña Ana Isabel Menchen López, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 22 de diciembre de 2016, por la que se desestiman la reclamación nº NUM008 , frente a la desestimación del recurso de reposición 2014GRC14580107A contra el acuerdo liquidador NUM000 -dictado por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Ávila por el Impuesto sobre Sociedades 2012, siendo la cuantía a efectos de la reclamación 8.559,47€. Nº Registro AEAT: RGE NUM001 .

La reclamación nº NUM002 frente al acuerdo sancionador NUM003 relacionado con el acuerdo liquidador anterior siendo la cuantía a efectos de la reclamación de 4.025,00€. N2 Registro AEAT: RGE NUM004 .

Y la reclamación nº NUM005 , frente al acuerdo liquidador NUM006 dictado por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Ávila de exigencia de reducción de sanción, siendo la cuantía a efectos de la reclamación 1.911,87€. Nº Registro AEAT: RGE NUM007 .

Habiendo comparecido, como parte demandada, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía de Estado, en virtud de la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala el día 27 de marzo de 2017. Admitido a trámite el recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 4 de julio de 2017 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que el Tribunal estime las pretensiones declarando nulas las resoluciones impugnadas, con imposición de costas a la demandada.

Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 13 de septiembre de 2017 oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del mismo con condena en costas a la demandante.

Tercero.

Una vez dictado Auto de fijación de cuantía y habiéndose recibido el recurso a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos y evacuado el trámite de presentación de conclusiones escritas, quedaron los autos conclusos para sentencia, y pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día veintidós de febrero de dos mil dieciocho para votación y fallo, lo que se efectuó. Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 22 de diciembre de 2016, por la que se desestiman, tanto, la reclamación nº NUM008 , frente a la desestimación del recurso de reposición 2014GRC14580107A contra el acuerdo liquidador NUM000 -dictado por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Ávila por el Impuesto sobre Sociedades 2012, siendo la cuantía a efectos de la reclamación 8.559,47€. Nº Registro AEAT: RGE NUM001 , como la reclamación nº NUM002 frente al acuerdo sancionador NUM003 relacionado con el acuerdo liquidador anterior siendo la cuantía a efectos de la reclamación de 4.025,00€. N2 Registro AEAT: RGE NUM004 y finalmente la reclamación nº NUM005 , frente al acuerdo liquidador NUM006 dictado por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Ávila de exigencia de reducción de sanción, siendo la cuantía a efectos de la reclamación 1.911,87€. Nº Registro AEAT: RGE NUM007 .

Segundo.

Invoca la recurrente como motivos de su pretensión impugnatoria, tras definir que es una micropyme, que a la vista de los documentos aportados, se trata de una microempresa, por lo que ha de considerarse su situación de forma individualizada, frente a una normativa prevista para sociedades mercantiles, con distinto volumen de negocio y con una estructura, en cuanto a los trabajadores y departamentos de los que se dispone, que no concurre en este caso, ya que la administradora de la mercantil recurrente no solo realiza funciones propias del cargo de administrador, sino que efectivamente realiza la totalidad del trabajo que contribuye a la generación de ingresos, sino fuera así, se tendría que contratar a otra persona, lo que no podía realizarse dado el ajustado presupuesto de la sociedad, por lo que dada la dimensión de la sociedad, no se puede distinguir entre categorías y la administradora única realiza un trabajo laboral contribuyendo a la generación de ingresos de forma directa y efectiva, siendo por ello, por lo que se retribuye mensualmente su labor de colaboradora social propia del objeto social, como se acredita con los certificados de clientes.

Que la retribución que percibe Doña María Esther , ha quedado acreditada que es de 2.600,00 € brutos mensuales, por lo que se encuentra dentro de la retribución establecida en el mercado para un puesto similar, que así consta en las nóminas mensuales aportadas, además de revestir la forma de retribución laboral, figura una antigüedad, 1 de abril de 1994, y una categoría propia de la labor que desempeña de colaborador social, sin que la retribución que percibe sea en concepto de administrador.

Que la Administración ha entendido que no existe ajenidad en el contrato que mantiene Doña María Esther , con la mercantil recurrente, por tener el control de la mercantil y porque no está sometida a directrices, pero la ajenidad es simplemente referida a efectos de determinar si el contrato entre Doña María Esther y la mercantil, es de carácter puramente laboral o laboral de carácter especial o mercantil, pero que en todo caso está probada la existencia de contrato, por las funciones que desempeña, por lo que ha de calificarse como relación laboral de carácter especial del artículo 2 del Estatutos de los trabajadores, ya que se ha probado que su labor va mucho más

allá de la realización de cometidos inherentes al cargo de administrador, por lo que indubitadamente ha de calificarse la relación como laboral de carácter especial.

Que se ha reconocido por el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 28 de septiembre de 2010, la legitimidad de las contraprestaciones recibidas por quien tenga la condición de administrador, por la realización de actividades distintas de las funciones propias de la administración social, a las que no se aplica el régimen de remuneración de los administradores.

Esta dualidad, a falta de ajenidad, ha sido admitida igualmente en la Ley del Impuesto de Sociedad y ha considerado que tales retribuciones son gasto deducible, como resulta de la reforma operada en la Ley 27/2014 del impuesto de Sociedades, en el artículo 15.e, donde se indica que no se entenderán donativos, ni liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de sus funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, permitiéndose que puedan compatibilizarse ambas labores, por lo que con la resolución recurrida, se está vulnerando claramente lo dispuesto en dicho artículo, ya que se ha acreditado mediante la aportación de los estatutos, que dicha dualidad se encuentra permitida y contemplada en los mismos, siempre y cuando la retribución se encuentre dentro de valor de mercado, habiendo acreditado que está acorde con el convenio colectivo aplicable.

Previamente a la reforma ya se había pronunciado en TEAC en su resolución de 6 de febrero de 2014, que unifica la doctrina y donde ya se permitía dicha dualidad.

Que existe una aplicación errónea de la teoría del vínculo de la sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008 y la reinterpretación de la DGT, ya que en la resolución impugnada, con cita en dicha sentencia, se ha indicado que en base a dicha teoría, el cargo de administrador absorbe al de alto cargo directivo.

Pero la aplicación de dicha sentencia a este caso resulta inapropiada y en todo caso ha sido modulada por la reforma posterior de la LIS realizada en 2014, que permite la compatibilización de ambas situaciones, cuando se den las circunstancias para ello.

También se ha modulado por la DGT en su resolución de 12 de noviembre de 2009 y en su más reciente resolución DGT V0441-14 por la que se permite la deducibilidad de las retribuciones satisfechas por otros desempeños, siempre que se den ciertas circunstancias.

Y que en este caso, la retribución percibida por Doña María Esther, tal y como se expone, estaría dentro de los requisitos exigidos, pues la retribución es por desempeño de tareas productivas, el gasto estaba soportado en documento válido, se confecciona nómina mensual, está valorado a valor de mercado, como se ha acreditado mediante la aportación del convenio colectivo, es un gasto que está relacionado con un ingreso, pues la labor de Doña María Esther impacta directamente en los ingresos de explotación y han sido registradas contablemente, pues estas figuraban en el correlativo impuesto de sociedades, dando lugar al resultado contable, por lo que se ha cumplido con los requisitos establecidos por la propia administración para considerarlo gasto deducible.

En idéntico sentido se ha pronunciado la más reciente jurisprudencia, como la sentencia del T.S.J. de Murcia sentencia 809/2015, dictada en el recurso 235/2013 y la sentencia 172/2016 de 10 de marzo de 2016, dictada en el recurso 21/2013.

Por lo que se concluye que:

1) Los administradores socios pueden percibir otras remuneraciones distintas de las derivadas del cargo de administrador.

2) Que dichas retribuciones, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible y ello con independencia de que la relación existente entre el socio-administrador y la entidad sea de naturaleza mercantil o laboral, siempre y cuando dicho gasto cumpla los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción.

3) Que el gasto que cumple los anteriores requisitos es deducible independientemente del régimen al que deba de acogerse en la Seguridad Social, en este caso al régimen de trabajador autónomo.

4) Que el administrador social puede percibir unas retribuciones por sus tareas productivas en la sociedad, al margen de su condición de administrador, asimilándolas a las percibidas por cualquier otro trabajador que no sea administrador y calificándolas como rendimientos del trabajo personal, por las que habrá de tributar en el régimen de IRPF en concepto de rendimientos del trabajo.

Por lo que se concluye que el importe percibido por Doña María Esther es deducible fiscalmente, independientemente de si existe o no ajenidad y cual sea el régimen de la seguridad social del trabajador, por lo que la resolución impugnada ha vulnerado los artículos 14 y 15 e) de la LIS, así como la jurisprudencia que interpreta

los mismos, pues ha resuelto aumentar la base imponible, eliminando lo que es un gasto deducible a efecto del impuesto de sociedades, que reúne todos los requisitos establecidos en por la Ley y la jurisprudencia para que se considere como tal.

Se invoca también la nulidad de la sanción impuesta, ya que el expediente ha dado lugar a una sanción, calculada sobre el 50% de la deuda resultante, siendo injusta y contraria a la Ley, ya que la Administración tributaria no ha aportado pruebas suficientes de que concurren circunstancias que determinen la culpabilidad de la entidad contribuyente.

Por el contrario, la declaración del ejercicio 2012 sobre el Impuesto sobre Sociedades, fue presentada dentro de plazo, contiene todos los datos necesarios para cuantificar la deuda y la contribuyente ha comparecido y aportado todos los justificantes de los que disponía y que han sido requeridos por la Administración en los distintos momentos, por lo que se invoca el principio de culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias, así como el principio de presunción de inocencia que ampara al presunto sujeto infractor y que en este caso no se ha probado por la Administración la culpabilidad de la mercantil, invocando al efecto las sentencias del Tribunal Constitucional de 1 de abril de 1982 y de 24 de septiembre de 1986, así como del Tribunal Supremo sobre la necesaria aplicación del citado principio, entre otras, en su Sentencia de 10 de marzo de 2010 .

Que no se ha ocultado ningún dato, no se han incluido hechos u operaciones inexistentes, ni se han omitido ingresos u otros datos que puedan cumplir lo exigido para que pueda entenderse que existe ocultación, ya que la contribuyente considera que la deducción efectuada se encuentra plenamente justificada, reservándose el derecho a recurrir, si lo considerase oportuno, la liquidación practicada por la Administración del ejercicio 2012 y de la que deriva el presente expediente sancionador, en el que se ha producido la vulneración de los Principios reguladores potestad sancionadora, siendo uno de los principales límites de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, los que derivan de la aplicación de los principios de tipicidad y culpabilidad.

Tercero.

Tales pretensiones son rebatidas puntual y detalladamente de contrario, por la Administración demandada, la cual tras recoge la normativa aplicable al presente caso y exponer resumidamente los argumentos de la recurrente, invoca que esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 13 de noviembre de 2008 y posteriormente, en la sentencia de 26 de septiembre de 2013 .

Sobre esta base, la demandante pretende argumentar que la relación que une a la socia única, con la sociedad, es una relación laboral de carácter especial de alta dirección, cuando el Tribunal Supremo excluye la misma cuando no concurre la nota de ajeneidad, como es el caso de la socia al 100% del capital social, ya que no cabe pensar que D^a María Esther pueda ser sancionada por la empresa o que pueda ser despedida de la misma, ya que el personal de alta dirección, aunque cercano a la titularidad de la empresa, no es el titular de la empresa, como expresamente se deduce de lo dispuesto en el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto , por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de Alta Dirección.

Ya que en el caso de D^a María Esther , es ella misma la que determina los criterios e instrucciones superiores.

Y como se deduce de la normativa expuesta, la demandante no deja de ser sino una trabajadora por cuenta propia o autónoma, dado lo establecido en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 julio, del Estatuto del trabajo autónomo y en la Disposición adicional vigésimo séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social , siendo este el caso dado que es titular del 100 % del capital social.

Y que conforme al artículo 27 de la LIRPF las cantidades cobradas por D^a María Esther se consideran rendimientos de actividades económicas y no rendimientos del trabajo.

Sin que dichos argumentos se hayan desvirtuado por los razonamientos de la demandante, el que se trate de una microempresa y que por ello no puedan existir departamentos, es irrelevante, dada la titularidad y la ausencia de ajeneidad, por lo que el hecho de que la administradora única realice un trabajo similar al resto de trabajadores de la empresa, es insustancial, puesto que un trabajador autónomo que tiene empleados puede realizar también el mismo o parecido trabajo que sus empleados, pero eso no le permite deducirse como gasto un sueldo que se auto establezca.

Tampoco es admisible la argumentación de que las retribuciones percibidas por la administradora, lo son en concepto distinto de las labores de administración, dado que lo importante en este caso, no son las labores que

realiza, sino la titularidad de la mercantil, siendo indiferente igualmente el tratar de deslindar un vínculo mercantil y uno laboral, dado que no puede existir ese vínculo laboral pretendido al no existir ajeneidad.

Sin que se vulnere el artículo 14 de la LIS, ya que este mismo precepto no considera este gasto como deducible, puesto que el autosueldo establecido no es sino una liberalidad o una participación en los beneficios de la sociedad, que se pretende cobrar por esa vía, no siendo en ningún caso un gasto deducible.

Y respecto de la sanción impuesta, se invoca lo que establece el artículo 183.1 y sobre la incidencia del error como elemento integrante de la negligencia, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2014, dictada en el recurso 656/2013 y que la responsabilidad es exigible en el ámbito tributario si media simple negligencia.

Y sobre la negligencia derivada de la obligatoriedad de una mayor diligencia, se cita la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2012.

Por lo que en el caso de autos, es evidente que la deducción de una importante cantidad como gastos, cuando se trata de un sueldo que se ha establecido a sí misma la administradora y titular al 100 % del capital social, implica cuanto menos una falta de la diligencia exigible e incluso una voluntariedad, ya que un autónomo no puede deducirse como gasto tal sueldo, al ser el mismo los beneficios de la actividad, como es este el caso.

El mero hecho de declarar el gasto como deducible, no supone que no haya culpabilidad, puesto que obliga a la Administración a inspeccionar y en lo que respecta a la existencia de ocultamiento, elemento preciso para calificar la infracción como grave, a la vista del artículo 191.3 y 184.2 de la LGT concurre el mismo, ya que es evidente la existencia de ocultación, en cuanto que la demandante incluyó en su autoliquidación gastos no deducibles, ya que se trata de un sueldo inexistente, al pretender con el mismo dar carta de naturaleza laboral a una relación que no la tiene.

Y que se realiza la invocación genérica de los principios de proporcionalidad, presunción de inocencia, buena fe y de eficacia y economía, sin concretar la forma en que se han vulnerado los mismos, que la sanción impuesta se ajusta en su cuantía a lo establecido en la LGT, siendo proporcionada, habiéndose respetado la presunción de inocencia, al existir prueba de la infracción, como es la falta de ingreso que es el propio objeto del recurso, por lo que se termina solicitando su desestimación.

Cuarto.

Expuestos en dichos términos el objeto del presente recurso, la cuestión jurídica suscitada, no es otra, que determinar si las cantidades percibidas por Doña María Esther, como administradora de la mercantil recurrente, son susceptibles de tener la consideración de gastos deducibles en el Impuesto de Sociedades, para el ejercicio 2012, debiendo de partir de los datos siguientes, que dicha administradora es además titular del 100% del capital social de dicha entidad mercantil y única administradora de la misma y que conforme establece el artículo 12 de los Estatutos de la Sociedad de Responsabilidad Limitada Unipersonal, "Pilar Rodríguez Asesores S.L.", y que han sido aportados como documento del escrito de interposición del recurso:

6.- Los administradores tendrán la retribución que fije, para cada ejercicio y por la mayoría ordinaria antes dicha, la Junta General y consistirá en una participación en beneficios sin que pueda exceder del diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.-----

Además tendrán la retribución que, como salario, señale la Reglamentación de Trabajo correspondiente a la industria o comercio que constituye el objeto social, bien todos los administradores o parte de ellos, según permita la misma. La remuneración podrá no ser igual para todos los administradores si el órgano de administración está compuesto por más de uno

Por otro lado resultan acreditadas las funciones realizadas por Doña María Esther, a través de la testifical practicada en autos, pero lo cierto y a pesar de todo ello, lo determinante en este caso, no es la concreta retribución o efectivo desempeño de las actividades, sino el hecho de que al ser la administradora, titular del 100% del capital social de la mercantil recurrente, su relación con la misma no reúne las características necesarias de ajeneidad que determinarían la existencia de una relación laboral, para que cumplidos el resto de los requisitos, las cantidades percibidas como retribuciones a la administradora, si fueran susceptibles como susceptibles de deducción como gastos.

Y así en la resolución del TEAR se cita, a los efectos de resolver la reclamación económico administrativa, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013 dictada en el recurso 4808/2011, que recoge la denominada teoría del vínculo, en virtud de la cual se concluía que:

"Por otra parte, no pone en duda esta Sala la trascendencia y relevancia de las funciones que pueda llevar a cabo el Sr. Pelayo en la entidad LICIDIA, S.L. (luego, PONTEGADEA INVERSIONES, S.L.), pero ello no impide que dada su condición de administrador y, por prescripción expresa estatutaria, no puede concederse remuneración de servicios prestados, por lo que la otorgada solo puede tener carácter de liberalidad y, en consecuencia, no deducible en el Impuesto de Sociedades.

Y si de la importancia pasamos a la distinción entre funciones, debe señalarse que la jurisprudencia de la Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo (representada por las Sentencias recogidas en el Fundamento de Derecho Décimocuarto de la de fecha 13 de noviembre de 2008), ha entendido que sólo es compatible la relación de carácter laboral especial de alta dirección (gerencia) con la de carácter mercantil del cargo de administrador cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los Estatutos. Y esto se hace más patente cuando el Presidente y administrador de la sociedad posee el 97,16% de las participaciones, lo que, por otra parte, impediría apreciar la nota de "ajeneidad" según la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 20 de noviembre de 2003)."

Frente a dichos argumentos de la resolución del TEAR, la recurrente considera que con el criterio confirmado por dicho Tribunal, se está vulnerando el artículo 15 e) del Impuesto de Sociedades, ya que en este caso se invoca que las labores realizadas por Doña María Esther exceden de los cometidos de un administrador, por lo que han de calificarse como una relación laboral de carácter especial y que el Tribunal Supremo había legitimado la posibilidad de dichas contraprestaciones y si bien es cierto que el Tribunal Supremo en la sentencias de 11 de marzo de 2010 , en los recursos que se siguieron por la representación mercantil de la entidad Mahou S.A sobre los requisitos que deberían reunir las remuneraciones satisfechas a los administradores de la sociedad, por servicios prestados en régimen contractual, distintos a los propios como miembros del Consejo de Administración, para que pudieran considerarse gastos deducibles, concluía que era necesario que evidentemente que se pudiera hablar de una relación laboral de carácter especial, lo cual se ha precisado posteriormente en la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 en el sentido de que la condición de miembro del Consejo de Administración de una sociedad, por el hecho de que se realicen actividades que supongan un plus de dedicación o actividad, al margen de la propia actividad como administrador, de que se le hubiera dado de alta en la Seguridad Social, o de que se les hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo, e incluso de que se hubieran contabilizado las mismas, no implicaba que no debiera estarse a la naturaleza jurídica de las relaciones, las cuales se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes, concluyendo que al no existir la nota de ajeneidad propia de la relación laboral, se rechazaba la posibilidad de admitir la deducibilidad de dicho de personal en el Impuesto sobre Sociedades.

Frente a ello la recurrente sostiene que resulta errónea la aplicación en este caso de la teoría del vínculo de la sentencia del TS de la Sala de lo Civil, de 13 de noviembre de 2008 , ya que no resultaría aplicable a la vista de la pequeña entidad de la mercantil recurrente, pero lo cierto es que en dicha sentencia, lo determinante no es que exista o no diferenciación de funciones, dado que en este caso si existiría diferenciación entre las funciones a desarrollar dentro del objeto social, de las propias como administradora única de la mercantil, sino que no concurre la nota de ajeneidad, ya que estamos ante una mercantil cuyo capital social es íntegramente de la administradora, por lo que como precisa la sentencia de nuestra Sala homónima de este TSJ Castilla y León, de Valladolid, de 1 diciembre de 2017, sec. 3ª, de 1 de diciembre de 2017, nº 1344/2017 y dictada en el recurso 479/2016:

"Para resolver esta cuestión, en relación con la deducibilidad de los gastos debatidos, se debe considerar que, en lo que se refiere a la acreditación de la misma, la misma corresponde, conforme lo prevenido en los artículos 105 de la Ley 8/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria, y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, a la parte actora, en cuanto que es ella quien quiere beneficiarse de la procedencia de la deducción que como gasto alega. De ahí que sea a ella a quien corresponde traer, efectivamente, a la convicción de la Sala, que ese gasto es deducible del total de ingresos que tiene y debe pasar por el tamiz de la actuación tributaria. Por otra parte, ha de indicarse que la compatibilidad de las retribuciones de los administradores de las sociedades mercantiles que no está expresamente prevista en las normas estatutarias, es vista con disfavor por la

doctrina y la jurisprudencia, que arrancan, es cierto, de una situación legislativa anterior a la aplicable al caso, pero que, en cuanto a su regulación, no es divergente en esencia de la actualmente aplicable. Esa doctrina que admite la posibilidad de poder remunerar actuaciones laborales de los administradores, exige la acreditación de los requisitos que se piden para cualquier servicio prestado por terceros, como su contabilización en el ejercicio en que se devenguen y la justificación del gasto, así como la acreditación de la obligatoriedad que el pago tenga para la empresa por la existencia de un vínculo laboral entre ella y el administrador que realice tales trabajos; acreditación que, obvio es decirlo, debe hacerse con un mayor rigor, a fin de no permitir que la sociedad, contradiciendo sus propias normas internas, que siempre puede cambiar y si no lo hace, será por su propia voluntad, las soslaye, con perjuicio de los ingresos e intereses públicos."

Así como en otra sentencia de esa misma Sala de lo Contencioso-Administrativo, también de 1 diciembre de 2017, sec. 3ª, nº 1348/2017 y dictada en el recurso 871/2016, se contiene el siguiente razonamiento jurídico sobre la deducibilidad como gastos de estas retribuciones:

"SEGUNDO.- Sobre la deducibilidad de las retribuciones de los administradores .

La norma aplicable lo constituye el art. 14 del TRLIS y lo que interesa recalcar es que se ha de impedir que, bajo la apariencia formal de relaciones laborales, una empresa se deduzca determinados pagos, en concepto de gastos del personal, cuando en puridad, constituyen retribuciones a sus fondos propios (dividendos), no siendo, por tanto, fiscalmente deducibles (artículo 14.1 a) de la LIS).

Se trata en suma de un problema de índole probatorio, en orden a acreditar si los administradores y socios de la recurrente mantienen una situación laboral con la misma, por los servicios personales (el trabajo personal) prestados por cuenta de aquella, lo cual no puede determinarse a priori, sino que ha de ser analizado caso por caso.

La existencia para las entidades con forma societaria, de una personalidad jurídica, distinta a la de sus socios y administradores, posibilita la coexistencia de la condición de socio con la de trabajador por cuenta ajena, pero esta afirmación ha de entenderse con cautela, para evitar que se deduzcan pagos bajo la apariencia de "gastos de personal" cuando en realidad, se trate de "dividendos".

Por ello convenimos con la Administración demandada, que es irrelevante que en este caso se trate de una empresa o microempresa como la califica la propia recurrente o la naturaleza de la actividad que desarrollaba la administradora, lo determinante es que faltan las notas de ajenidad y dependencia, este mismo criterio lo ha sustentado esta Sala a los efectos de deducción de dietas en el Impuesto de Sociedades, entre otros en las sentencias dictadas con fecha 22 de junio y 13 de julio de 2017, entre otros, en los recursos 155 y 158/2016 .

Por lo que como indica la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 22 diciembre de 2015, nº 1197/2015 dictada en el recurso 646/2012, respecto de las notas de ajenidad:

...Pues bien, a la luz de la citada doctrina, en la medida en que, Dª Claudia era administradora y socia mayoritaria de la mercantil recurrente en el ejercicio 2007 debe entenderse que su vínculo con la sociedad citada era exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral. Además, se hace difícil de admitir la existencia de una relación laboral fundamentada en la ajenidad y dependencia por parte de quien pretende ser, simultáneamente, el administradora/socia mayoritaria y una trabajadora de la sociedad, no teniendo acogida esta pretensión en nuestro actual marco laboral y mercantil y, por ende, en el ámbito tributario. Si se dirige y gestiona una empresa con pleno dominio de la misma, no se puede intentar ser, al mismo tiempo, un trabajador dependiente y sujeto a la organización y dirección ajena, pues son conceptos incompatibles e irreales.

Así pues, no existiendo la relación de ajenidad y dependencia propia de la relación laboral, debe rechazarse la posibilidad de aplicar la reducción pretendida, máxime cuando estamos ante un beneficio fiscal que debe interpretarse de forma restrictiva, tal como establece el artículo 14 de la Ley General Tributaria cuando dice que " no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Criterio que si bien no se comparte en las sentencias del TSJ de la Región de Murcia Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 de marzo de 2016, que se citan en la demanda, se ha de destacar que las mismas abordaban una problemática diferente a la deducción por gastos, dado que se refería a la existencia o no de actividad profesional a los efectos de la aplicación del tipo reducido de imposición a las empresas de tenencia de bienes, siendo esta una cuestión distinta, todo lo cual conduce a considerar que dada la normativa aplicable a la presente

liquidación, cuál era el artículo 14.1 e) del TRLIS aprobada por el RDL 4/2004 , no estamos ante cantidades que puedan considerarse como gastos fiscalmente deducibles, sino la retribución de fondos propios, debiéndose por ello desestimar el recurso contra la resolución impugnada en cuanto confirmaba la liquidación por el referido impuesto.

Quinto.

Respecto a la impugnación referida al acuerdo sancionador, el recurso ha de correr distinta suerte, ya que la parte recurrente alega la alegación de falta de culpabilidad y exención de responsabilidad, lo que obliga traer a colación necesariamente lo dispuesto en el art. 179.2 y 3 de la LGT 58/2003, en cuanto establece que: "2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los arts. 86 y 87 de esta ley . Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

Y por otro lado, ha de recordarse la reiteradísima doctrina jurisprudencial sobre la apreciación de culpabilidad en el ámbito tributario, recogida, entre otras, en la Sentencia de 23-10-2001, dictada en el recurso 5149/1995 y de la que fue Ponente Don Pascual Sala Sánchez, al disponer que:

" Como consecuencia de reiterada doctrina - Sentencias de 9 de diciembre de 1997 , 18 de julio de 1998 , 17 de mayo de 1999 y 2 de diciembre de 2000 (recurso 774/95) , entre muchas más- según la cual toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado, tanto antes como después de la reforma introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, conforme tuvo ocasión de declarar la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 . En definitiva, puede afirmarse, como hizo la propia Dirección General de Inspección Tributaria en su Circular de 29 de febrero de 1988, que la tendencia jurisprudencial ha sido la de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente -sigue la Circular- cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria."

Y más recientemente también por el Tribunal Supremo ha reiterado en la sentencia Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, de 27 de abril de-2017, nº 726/2017, dictada en el recurso 1496/2016 y de la que ha sido Ponente Don Nicolás Maurandi Guillén, donde se ha razonado, que:

"El Tribunal (Supremo) viene sosteniendo (por todas, Sentencia de 9 de abril de 2011 -rec. cas. nº 2312/2009) que determinadas afirmaciones en torno a la comisión de la infracción resultan por sí solas insuficientes para la imposición de sanciones, incluso en el supuesto de que la norma fuese clara, ya que esa nitidez en la regulación no es suficiente para la represión. Así, la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite (razonar) existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003) , entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de

ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice (entre otros supuestos), uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Y que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

La aplicación de esta Doctrina debe llevar a la anulación de la sanción por su insuficiente motivación acerca de la culpabilidad, ya que la justificación del elemento de la culpabilidad (artículo 183 LGT se produce por exclusión, apelando a las causas de exclusión de la culpabilidad establecidas en el artículo 179.2 de la LGT. En un supuesto similar, en el que se regularizaban determinados incrementos de patrimonio no justificados, basándose en la presunción legal establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Alto Tribunal se pronuncia de forma clara en estos términos: "habiendo aceptado la liquidación por IRPF derivada de una presunción legal que no ha podido desvirtuar, a la hora de imponer sanciones, corresponde a la Administración Tributaria desvirtuar de forma clara, suficiente y objetiva la presunción de inocencia, que favorece al contribuyente, sin que en consecuencia las mismas razones y datos sirvan para la regularización y para la imposición de una sanción" (Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 31 Octubre 2013, rec. 6319/2011).

El principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, que la Administración pruebe y motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril; 14/1997, de 28 de Enero; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero).

Así como lo indicado recientemente por el TS Sala 3ª, en su sentencia de 5 de diciembre de 2017, sec. 2ª, nº 1909/2017 y dictada en el recurso 1727/2016 :

Este Tribunal ha establecido una doctrina legal sobre la cuestión que nos ocupa, que a la vista de la formulación del motivo de casación se antoja necesario recordar.

El órgano competente para sancionar, el que tiene atribuida la potestad sancionadora, es al que le viene impuesta la justificación y motivación sobre la concurrencia de culpabilidad, lo que no puede ser suplido ni por el órgano económico administrativo, ni por el judicial.

No puede considerarse probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de no haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 58/2003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Tampoco cabe basar la culpabilidad en que el obligado tributario no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia.

Sobre las circunstancias personales de infractor se ha dicho que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la

imposición, sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables; lo que no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 CE es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas - aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable.

Por lo que con dichos precedentes jurisprudenciales, se ha de concluir en el presente caso, que pese a la argumentación del acuerdo sancionador y del TEAR, esta Sala no comparte los argumentos en que aquéllos mantienen la culpabilidad de la actora, ya que no se puede sustentar dicha culpabilidad en la simple falta de ingreso y que la ocultación proceda de la inclusión de gastos no deducibles en la autoliquidación, dado que no cabe duda a la vista de la argumentación de esta sentencia y de la propia resolución del TEAR, sobre la existencia de una controversia jurisprudencial evidente sobre si las retribuciones de los administradores en dichos ejercicios impositivos podían considerarse gastos deducibles o no, por lo que no se considera suficiente para justificar la culpabilidad lo invocado por el TEAR y menos las consideraciones del acuerdo sancionador que se limita a recomendar a la recurrente el cálculo del porcentaje de la cuota que resulta no declarado respecto de la base de la sanción, por lo que se ha de convenir con la recurrente que no se aprecia concurrente el elemento de la culpabilidad procediendo por ello la estimación del recurso contra el acuerdo sancionador y consiguientemente también contra el acuerdo liquidador NUM006 dictado por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Ávila de exigencia de reducción de sanción.

Ultimo.

De conformidad con lo establecido en el art. 139.1 de la LJCA , según redacción dada al mismo por la Ley 37/2011, dada la estimación parcial del presente recurso no se hace una especial imposición de las costas procesales del presente recurso a ninguna de las partes.

;

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 58/2017 interpuesto por la mercantil "Pilar Rodríguez Asesores S.L." representada por la procuradora doña María Elena Cobo de Guzmán Pisón y defendida por la Letrado Doña Ana Isabel Menchen López, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 22 de diciembre de 2016, por la que se desestiman la reclamación nº NUM008 , frente a la desestimación del recurso de reposición 2014GRC14580107A contra el acuerdo liquidador NUM000 -dictado por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Ávila por el Impuesto sobre Sociedades 2012, siendo la cuantía a efectos de la reclamación 8.559,47€. Nº Registro AEAT: RGE NUM001 y contra la reclamación nº NUM002 frente al acuerdo sancionador NUM003 relacionado con el acuerdo liquidador anterior siendo la cuantía a efectos de la reclamación de 4.025,00€. N2 Registro AEAT: RGE NUM004 , así como la reclamación nº NUM005 , frente al acuerdo liquidador NUM006 dictado por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Ávila de exigencia de reducción de sanción, siendo la cuantía a efectos de la reclamación 1.911,87€. Nº Registro AEAT: RGE NUM007 .

Y en virtud de dicha estimación parcial se confirma la desestimación de la reclamación nº NUM008 , frente a la desestimación del recurso de reposición 2014GRC14580107A contra el acuerdo liquidador NUM000 -dictado por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Ávila por el Impuesto sobre Sociedades 2012, por ser el mismo conforme a derecho, pero se estima el recurso interpuesto contra la desestimación de la reclamación contra el acuerdo de imposición de sanción y contra el acuerdo de exigencia de reducción de sanción, por no ser

los mismos conformes a derecho, procediendo su anulación y todo ello sin expresa imposición de las costas procesales del presente recurso a ninguna de las partes.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

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

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.