

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071610

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

Sentencia 526/2018, de 31 de mayo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 643/2017

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Doctrina de los actos propios. IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Para la Administración el hecho de que los gastos de explotación fueran admitidos en la comprobación del IVA y no lo sean a efectos del IS no supone vulneración de la doctrina de los actos propios. Sin embargo, el alcance de la comprobación del IVA, inicialmente referido al contraste de los datos del libro de facturas expedidas con los de la autoliquidación, fue ampliado a la comprobación de los requisitos de deducción de las cuotas soportadas, y la Administración rechazó la vulneración de los actos propios porque consideró que la Oficina Gestora no había comprobado el contenido material de las facturas, por lo que la eventual falta de afectación a la actividad económica en el IS no puede considerarse como un hecho nuevo o sobrevenido. No cabe oponer la objeción de que no puede invocarse dicha doctrina para mantener situaciones contrarias al ordenamiento jurídico. La confianza legítima comporta que no se puedan tomar medidas contrarias a la esperanza inducida por las resoluciones expresas, tácitas o implícitas en función de las cuales los particulares adoptaron sus decisiones. **Retribución de los administradores.** La administradora tenía un contrato laboral a tiempo parcial. No consta en los estatutos que el cargo de administrador sea retribuido. La entidad es una microempresa que se dedica al arrendamiento de inmuebles, sin que quepa diferenciar entre la dirección y gerencia que corresponde a la condición de administrador y las labores de gestión administrativas que le corresponderían según el contrato laboral, por lo que no procede la deducción de su retribución [Vid STS de 26 de febrero de 2018, recurso 3574/2017, (NCJ063041)].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 95.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 140 y 148.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 57.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 70.

Constitución española, art. 103.

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

RDLeg 1/2010 (TR Ley de sociedades de capital), arts. 209, 217 y 220.

RDLeg 1/1995 (TRLET), art. 1.

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

PONENTE:*Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Don MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/ADVALLADOLID

SENTENCIA: 00526/2018

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2017 0000729

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 643/2017

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000643 /2017 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De TENDIDOS PALENCIA, S.L.

ABOGADO D. MIGUEL ANGEL SANCHEZ BAREA

PROCURADOR D. OSCAR JUAN ABRIL VEGA

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a treinta y uno de mayo de dos mil dieciocho.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Núm. 526/18

En el recurso contencioso-administrativo núm. 643/17 interpuesto por la sociedad TENDIDOS PALENCIA, S.L., representada por el Procurador Sr. Abril Vega y defendida por el Letrado Sr. Sánchez Barea, contra Resolución de 29 de mayo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, actuando como órgano unipersonal (reclamación núm. 34/76/15), siendo parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012 (liquidación provisional).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de fecha 19 de septiembre de 2017 la sociedad TENDIDOS PALENCIA, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 29 de mayo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. 34/76/15 en su día presentada frente a la resolución dictada por la Dependencia de Gestión de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Palencia, por la que se estimó en parte el recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, dictando una nueva liquidación por importe a devolver de 882,04 € -la misma que la solicitada-, y una disminución de la base imponible negativa pendiente de aplicación en periodos impositivos futuros de 6.874 €.

Segundo.

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 5 de diciembre de 2017 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se reconozca y declare que la Resolución impugnada del TEAR de fecha 21 junio 2017 es contraria a Derecho en lo que concierne a la no admisión de determinadas facturas y gastos de personal, anulando la citada resolución por no estar debidamente motivada y por existir error aritmético evidente; se admitan todas las facturas presentadas y los gastos de personal de la sociedad Tendidos Palencia SL presentados por ser conformes a Derecho; se deje sin efecto la liquidación derivada de la misma, así como todos los actos que se hubieren dictado con posterioridad en ejecución de la misma; y se impongan las costas a la Administración demandada.

Tercero.

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 7 de febrero de 2018 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 2.610,55 €, denegándose la prueba propuesta por la recurrente, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 13 de abril de 2018 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 25 de mayo de 2018.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 29 de mayo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. 34/76/15 en su día presentada por la sociedad TENDIDOS PALENCIA, S.L., frente a la resolución dictada por la Dependencia de Gestión de la Delegación de la

Agencia Estatal de Administración Tributaria de Palencia, por la que se estimó en parte el recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, dictando una nueva liquidación por importe a devolver de 882,04 € -la misma que la solicitada-, y una disminución de la base imponible negativa pendiente de aplicación en periodos impositivos futuros de 6.874 €.

La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender, en relación con la deducibilidad de los gastos de explotación no admitidos por la Oficina gestora, que no se ha vulnerado la doctrina de los actos propios por haberse admitido las mismas facturas en la comprobación del IVA del ejercicio 2012 ya que no puede invocarse dicha doctrina para mantener o extender situaciones contrarias al ordenamiento jurídico; y que en dicha comprobación del IVA la Oficina gestora no realizó ningún pronunciamiento sobre el contenido de las facturas, que ni siquiera obraron en su poder, habiéndose limitado su comprobación al examen de los Libros registro del impuesto; que respecto de los gastos de explotación por importe de 301,84 € cuya deducibilidad no se ha admitido, corresponde a la obligada tributaria la carga de la prueba del destino de los bienes y servicios controvertidos a la actividad económica de arrendamiento, no siendo posible con la documentación aportada alcanzar dicha convicción ya que, de un lado, los bienes a los que se refieren las facturas controvertidas (parasol-sombrilla, pie de lámpara, bombillas, utensilios de cocina, mojador mopa, limpia cristales, mini display, bolsa discos CD, y disco duro ordenador) son susceptibles también de satisfacer necesidades particulares o privadas que, en ningún caso, pueden tener carácter deducible en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y, de otro, que ningún detalle se ofrece por la reclamante sobre el concreto inmueble en el que fueron empleados bienes tales como parasol o pie de lámpara, ni tampoco se justifica que en los contratos de arrendamiento se adjuntase un anexo en el que se identificaran cuáles eran los bienes muebles cedidos en arrendamiento por el propietario junto al inmueble; que respecto al gasto de personal, las cantidades satisfechas por el ejercicio del cargo de administrador no son deducibles al haberse establecido en los estatutos que el ejercicio de esta función no sería retribuido; que si bien nada impide que el administrador pueda desempeñar en beneficio de la sociedad servicios remunerados distintos de los que entraña propiamente el ejercicio del cargo societario -y que, por tanto, tendrán el carácter de gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades-, sin embargo, esta delimitación entre el ejercicio del cargo de administrador y los restantes servicios prestados a la sociedad puede resultar confusa en determinadas ocasiones, sobre todo cuando éstas son de tipo administrativo o de gestión dado el amplio carácter de las funciones que comprende el ejercicio del cargo de administrador, que incluye no sólo una gestión de dirección y representación de la sociedad, sino también una gestión ordinaria de la misma; que en este caso todas las actividades que se dicen realizadas por doña Encarna -atender el teléfono, llevar la contabilidad, girar recibos mensuales a los arrendatarios, contactar con clientes y vendedores, enseñar inmuebles, mecanografiar los contratos, comprobar gastos de comunidad y, en fin, realizar todas las tareas administrativas que exige la empresa- se deben encuadrar en las actividades de gestión propias del cargo de administrador, cuyo ejercicio es gratuito según los estatutos, al margen todo ello de la calificación que le hayan dado las partes; y que no existe en el caso la relación de ajenidad propia de la invocada relación laboral, apuntando todas las circunstancias a que el vínculo que une a doña Encarna con la entidad reclamante es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral.

La sociedad TENDIDOS PALENCIA, S.L., limita su impugnación en sede judicial a la controversia sobre la deducibilidad de los gastos documentados en las facturas rechazadas por la Oficina gestora por importe de 251,28 € -no los 301,84 € considerados en la liquidación-, y a la de las retribuciones salariales percibidas por la administradora; alega que el objeto social de la mercantil es el arrendamiento y explotación de un total de 46 bienes inmuebles (viviendas amuebladas), locales y garajes, propios y de terceros; que todas las facturas son correctas y cumplen la reglamentación en vigor, habiendo manifestado reiteradamente ante el actuario que las facturas obedecen a equipamientos de los inmuebles alquilados, habiendo aportado los catálogos de las multinacionales proveedoras y ofreciendo al actuario su comprobación in situ, aparte de que, además, tales gastos fueron admitidos en la comprobación del IVA del ejercicio 2012; y que no se discute que el cargo de administrador es gratuito pero que, dado el volumen de trabajo, la remuneración obedece al contrato laboral con categoría administrativo de media jornada suscrito con la sociedad y acordado por la Junta General el 4 de enero de 2012, obrando en el expediente el contrato, las nóminas, retenciones, etc., debiendo diferenciarse en estas microempresas la escasa labor del administrador con las labores diarias de atender el teléfono, meter contabilidad, girar recibos mensuales, contactar con clientes y proveedores, comprobar los gastos de comunidad, y todas las tareas administrativas, con horario de trabajo y en la oficina, que no corresponden al cargo de administrador, siendo dicha remuneración el único gasto de personal y reuniendo las notas de dependencia y ajenidad al ser el empresario (en este caso la Junta General de accionistas) quien toma las decisiones concernientes a precios, tarifas, plan de actuación, etc., insistiendo en que

la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de Administración puedan tener a su vez una relación laboral con su empresa para realizar trabajos comunes u ordinarios.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que la carga de la prueba de la afección de los gastos que la parte actora considera deducibles corresponde a quien pretende la aplicación de tal deducción que, en sí misma, es una excepción y exige, por tanto, una interpretación restrictiva, y aquí la demandante no ha conseguido acreditar la afección a sus actividades profesionales y económicas de los gastos, desdiciendo su afección a consumos personales de los dos socios; que la liquidación no carece de motivación por cuanto hace referencia expresa a los factores comprendidos en la estimación sin que la recurrente pueda alegar ahora que desconoce los criterios empleados por la unidad de Gestión de Palencia, quedando así plenamente respetada la finalidad del requisito de la motivación que es la de trasladar de manera sucinta al conocimiento del interesado los fundamentos de hecho y de derecho de la decisión administrativa para darle la oportunidad de aceptarlos o combatirlos en los recursos pertinentes; que en lo que respecta al tratamiento fiscal que ha de darse a las cantidades percibidas por los socios-administradores que dicen ser también trabajadores por cuenta ajena de la misma sociedad limitada que administran y gestionan estamos ante una cuestión de hecho respecto de la que corresponde al contribuyente la carga de la prueba, derivando la dificultad a la hora de calificar fiscalmente, y desde el punto de vista laboral, la actividad desarrollada por una persona física, en concreto, un administrador-socio, ya que, en ocasiones, se podrá calificar como trabajo personal, mientras que en otros se acercará más al ejercicio de una profesión liberal y, por tanto, de una actividad económica, no pudiendo atenderse a la denominación que las partes le asignen, sino que depende de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos", sobre todo, en el ámbito de la dependencia y ajenidad; que, efectivamente, si el administrador, en muchas de las ocasiones, socio de la entidad, realiza una prestación de servicios a la misma sociedad, las remuneraciones que perciba serán calificadas como rendimientos de actividades económicas y, en consecuencia, estas prestaciones de servicios están sujetas al IVA, mientras que, por el contrario, si concurren dependencia y ajenidad en la relación que une a los administradores-socios con la entidad, con independencia de que la relación pueda ser calificada como mercantil o laboral, incluidas en estas últimas las de carácter especial, no estaría sujeta al IVA; y que, por tanto, no puede dejarse en manos de los interesados (sociedades y personas físicas) la elección a su libre albedrío de la posición jurídica que mejor les resulte fiscalmente, pues allí donde la empresa es como en el presente caso una unidad de actuación mínima donde la esencia es la aportación de sus administradores como profesionales liberales no puede admitirse la concurrencia de la nota característica del contrato de trabajo de ajenidad, no hay prestación de servicios para otro, como lo demuestra el hecho mismo de que no se puedan deducir los gastos de consumo propio al que antes nos referíamos, siendo prueba absolutamente insuficiente las nóminas elaboradas por los propios interesados; y que, en definitiva, de la documentación aportada no se acredita relación laboral distinta de la del cargo de administradora, por el contrario sólo se ha aportado un contrato de trabajo sin estar diligenciado o registrado por ningún organismo público, tratándose de un mero documento privado que ha podido elaborarse en cualquier fecha (ex art.1227 del Código Civil su fecha no hace prueba frente a terceros) y que incluso es discutible que no tenga la consideración de auto-contrato dadas las circunstancias concurrentes en el presente caso en que la administradora que se dice trabajadora ha actuado como representante de la sociedad limitada ante la AEAT.

Segundo. *Sobre la vulneración de la doctrina de los actos propios. Concurrencia. Gastos deducibles.*

Como hemos visto, la recurrente alega que los gastos documentados en las facturas cuya deducibilidad la Administración tributaria rechaza en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 ya fueron admitidos en la comprobación del IVA de dicho ejercicio, lo que a su entender supone una vulneración de la doctrina de los actos propios.

Antes de resolver sobre dicho alegato en sede económico-administrativa el TEAR recabó de la Dependencia de Gestión el expediente de comprobación limitada relativo al IVA del ejercicio 2012, tras lo cual, y a la vista de la documentación incorporada, la resolución impugnada concluyó que en esta comprobación del IVA la Oficina gestora no realizó ningún pronunciamiento sobre el contenido de las facturas -que "ni siquiera obraron en su poder"-, habiéndose limitado su examen a los Libros Registro del impuesto.

Según se desprende de dicho expediente, el requerimiento de 26 de septiembre de 2013 que dio inicio al procedimiento de comprobación limitada por Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2012 circunscribió su alcance a "Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos

sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros. Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros". Parece, pues, que la comprobación en el ámbito del IVA se limitó inicialmente a aspectos puramente formales de transcripción de los datos de los Libros Registros a las autoliquidaciones y de cumplimiento de los requisitos formales de las facturas.

Sin embargo, en la propuesta de resolución y trámite de alegaciones de fecha de 15 de noviembre de 2013 se hizo constar lo siguiente: "El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo, procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos: - Comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes. - Comprobar la procedencia de la aplicación de la regla de prorrata y en su caso, la determinación de ésta. Además, si procede, verificar el cumplimiento de los requisitos en las deducciones practicadas en concepto de regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata".

Es claro, por tanto, que el alcance del procedimiento se amplió, entre otros particulares, a la comprobación de los "requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes", lo que nos lleva al requisito relativo a la afectación directa a la actividad empresarial de los bienes y servicios adquiridos ex artículo 95.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, afectación que, ahora, la Oficina gestora no admite.

Así las cosas, el alegato sobre vulneración de la doctrina de los actos propios ha de correr suerte estimatoria, y es que:

a) El TEAR, a nuestro entender de modo acertado, recabó de la Dependencia de Gestión el expediente completo relativo a la comprobación limitada del IVA del ejercicio 2012; con ello se aprecia una primera conclusión: aunque se trate de impuestos distintos -el ya comprobado por IVA y el ahora impugnado referido al Impuesto sobre Sociedades, ambos del ejercicio 2012-, es decir, de distintos objetos comprobados que, por tanto, quedarían al margen de los genuinos efectos preclusivos o de cierre contemplados en el artículo 140.1 LGT, sin embargo, no por ello el TEAR descartó prima facie la posible vulneración de la doctrina de los actos propios, expresión en este ámbito de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima, regularización íntegra y buena fe a que dicho precepto responde, de ahí que admitiera la prueba propuesta por la reclamante.

b) En segundo lugar, la resolución impugnada no rechazó la alegada vulneración por la circunstancia, ya dicha, de que se tratara de impuestos distintos, sino porque entendió que la Oficina gestora no había comprobado efectivamente el contenido material de las facturas. Ahora bien, lo esencial a los efectos de la posible vulneración de la doctrina de los actos propios que aquí nos ocupan no es si la Dependencia de Gestión examinó las facturas en el seno de la comprobación limitada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino si pudo examinarlas por estar incluida dicha comprobación en el alcance -inicial o ampliado- de las actuaciones, lo que aquí, como hemos visto, ha de afirmarse, sin que en ese momento se apreciase objeción alguna de conformidad con el ordenamiento jurídico.

Dicho de otro modo, la eventual falta de afectación a la actividad empresarial de los bienes o servicios documentados en las facturas ahora cuestionadas en el Impuesto sobre Sociedades no puede considerarse como un hecho nuevo o sobrevenido, sino, en todo caso, como una circunstancia descubierta como consecuencia de un mayor esfuerzo o de una indagación más profunda por parte de la Oficina gestora, pero sin que haya mediado alteración alguna del statu quo precedente -las mismas facturas- bajo el cual se efectuó la comprobación limitada del Impuesto sobre el Valor Añadido del mismo ejercicio, por lo que hemos de estimar concurren en este caso los presupuestos fácticos y jurídicos que habilitan la aplicación de la doctrina de los actos propios, vulnerada por la Administración tributaria. Y

c) No cabe oponer la objeción a que se refiere la resolución impugnada del TEAR de que no puede invocarse dicha doctrina para mantener o extender situaciones contrarias al ordenamiento jurídico. A este respecto podemos citar la ponencia de Huelin Martínez de Velasco en el XI Congreso de Derecho Tributario ("Los actos propios de la Administración tributaria y de los contribuyentes..."), que esta Sala comparte, acerca de que el principio de confianza legítima comporta que la autoridad pública no puede tomar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en sus resoluciones expresas, presuntas, o tácitas o implícitas, en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones, siendo esa esperanza consecuencia

de la presunción de validez y eficacia que envuelve a la actuación administrativa (artículos 103.1 de la Constitución y 57.1 de la Ley 30/1992), del mismo modo que, en virtud de esa presunción, constituye una carga del ciudadano combatir un acto administrativo del que discrepa, en otro sentido y si el acto le resulta favorable, tiene derecho a esperar que se repita ese mismo comportamiento por parte de la Administración cuando se enfrente o se reproduzca una situación idéntica; y recuerda que el artículo 70.2 de la LJCA dice que " 2. La sentencia estimará el recurso contencioso administrativo cuando la disposición, la actuación o el acto incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder ", lo que incluye todo quebrantamiento del orden jurídico en sentido amplio del que forman parte los principios generales del derecho, entre ellos el de la protección de la confianza legítima que, incluso, como derivado del principio de seguridad jurídica, puede llevar a atenuar/abatir el principio de legalidad, impidiendo a la Administración remover la situación favorable a un administrado, incluso si se encuentra al margen de la legalidad.

De hecho, el efecto preclusivo o de cierre de los artículos 140.1 o 148.3 LGT no contempla como causa de inaplicación de tales efectos la circunstancia de que, concurriendo los presupuestos, la ulterior comprobación haya descubierto el error o disconformidad a Derecho de la anterior.

Tercero. *Sobre la deducibilidad de los gastos de personal satisfechos a la administradora única de la sociedad. Labores propias del cargo de administradora. Desestimación.*

No se discute que el objeto social de la recurrente TENDIDOS PALENCIA, S.L., es el arrendamiento y explotación de todo tipo de inmuebles (viviendas amuebladas, locales, garajes, trasteros, fincas rústicas); que la administradora única doña Encarna ostenta el 50% de las participaciones sociales -y su cónyuge don Epifanio el otro 50%-; y que los estatutos prevén que el cargo de administrador único, para el que no es necesaria la condición de socio, no tendrá ninguna retribución.

La recurrente aporta contrato laboral de trabajo indefinido ordinario a tiempo parcial (20 horas semanales) de fecha 4 de enero de 2012 suscrito entre ella y su esposo como representante de la sociedad -y aprobado en Junta General de dicha fecha- para prestar servicios como administrativa en orden a la realización de funciones como atender el teléfono, ordenar facturas, meter la contabilidad en el ordenador, enseñar inmuebles para su venta y alquiler y, en general, atender al público y las labores administrativas ordinarias de la oficina -mecanografiar contratos, girar recibos, comprobar gastos de comunidades...-, sita en la sede social A/Manuel Rivera nº 3, entreplanta B, de Palencia, estando sometido el contrato al Estatuto de los Trabajadores y al Convenio Colectivo de oficinas y despachos de Palencia. La mercantil recurrente contabilizó las remuneraciones y practicó en las nóminas mensuales las retenciones correspondientes a dichas retribuciones por el concepto de IRPF, habiendo declarado doña Encarna tales ingresos en el IRPF del ejercicio 2012, y alega que es el único gasto de personal, necesario para la obtención de los ingresos en relación con un total de 46 inmuebles e inquilinos, cuya atención diaria está claramente diferenciada de las escasas funciones que tienen los administradores en estas microempresas, tratándose de una relación laboral y no una ordenación de recursos por cuenta propia, abocando la tesis de la Administración tributaria a una manifiesta doble imposición.

La Oficina gestora entiende que las retribuciones satisfechas a doña Encarna en el año 2012 por importe de 8.400 € no son deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por tratarse de una liberalidad ex artículo 14.1.e) del TRLIS, y ello por no acreditarse relación laboral distinta de la del cargo de administradora -el contrato no se encuentra sellado ni diligenciado por el organismo competente- y no consta en los estatutos sociales que el cargo de administrador sea remunerado. A este respecto cabe indicar que el artículo 14, sobre gastos no deducibles, 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, aplicable al caso por razones temporales, establecía que " 1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: ... e) Los donativos y liberalidades ".

La resolución del TEAR impugnada añade que en este caso todas las actividades que se dicen realizadas por doña Encarna -atender el teléfono, llevar la contabilidad, girar recibos mensuales a los arrendatarios, contactar con clientes y vendedores, enseñar inmuebles, mecanografiar los contratos, comprobar gastos de comunidad y, en fin, realizar todas las tareas administrativas que exige la empresa- se deben encuadrar en las actividades de gestión propias del cargo de administrador, cuyo ejercicio es gratuito según los estatutos, al margen todo ello de la calificación que le hayan dado las partes, no existiendo la relación de ajenidad propia de la relación laboral, apuntando todas las circunstancias a que el vínculo que une a doña Encarna con la entidad reclamante es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral.

El artículo 217 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, establece que " 1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución "; y el artículo 220 que " En la sociedad de responsabilidad limitada el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirán acuerdo de la junta general ". Salvo que el término original « retribución » ha sido sustituido por « remuneración », la redacción de ambos párrafos se ha mantenido tras la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo; tras dicha reforma, el apartado 2 del artículo 217 comienza diciendo lo siguiente " 2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes: ... ", y el apartado 3 que " 3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero ".

Por otro lado, el artículo 1.3 c) del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores -y en el mismo sentido el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores-, señala que " 3. Se excluyen del ámbito regulado por la presente Ley: ...c) La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo ", y el artículo 2 que " 1. Se considerarán relaciones laborales de carácter especial: a) La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c) ".

A su vez, el artículo 1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, señala que " 2. Se declaran expresamente comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos a los que se refiere el apartado anterior: ... c) Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio "; dicha disposición establece que " 1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social ".

La STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 5 de febrero de 2015, recurso 2448/2013, contiene la siguiente referencia doctrinal: « "g) En séptimo lugar, y aunque, como sostiene la representación social de M..., S.A., la Sala Cuarta no ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el Consejero de la sociedad «pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo», bien común (art. 1.1 E.T .), bien especial [art. 2.1.a) E.T .] ... ha dejado muy claro que «la relación de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil, cuando se desempeñan simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la Empresa de la que se es titular», ya que «no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Órganos de Administraciones de las Sociedades (art. 1.3 E.T .) y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección (art. 1.2 RD 1382/1985)»;... de manera que, «como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral»... Dicho de manera aún más precisa, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración «puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa», «ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de

consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección» (Sentencia de 26 de diciembre de 2007 " »).

La más reciente doctrina jurisprudencial civil -por todas, STS, Sala de lo Civil, sección 1, de 26 de febrero de 2018 , recurso 357472017- pone de manifiesto lo siguiente: « El art. 217 TRLSC sigue regulando, como indica su título, la «remuneración de los administradores», y su apartado primero exige que los estatutos sociales establezcan, si no se quiere que el cargo sea gratuito, el carácter remunerado del mismo y determinen el sistema de remuneración del «cargo de administrador». El precepto no distingue entre distintas categorías de administradores o formas del órgano de administración. En concreto, cuando se trata de un consejo de administración, no distingue entre consejeros ejecutivos y no ejecutivos.

Por tanto, este precepto exige la constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador y del sistema de remuneración, cuestión objeto de este recurso, para todo cargo de administrador, y no exclusivamente para una categoría de ellos.

4.- Tampoco la utilización de la expresión «administradores en su condición de tales» en los nuevos apartados segundo y tercero del art. 217 TRLSC debe interpretarse como han hecho la Audiencia Provincial y la DGRN.

La condición del administrador, como de forma reiterada ha declarado este tribunal (en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo al interpretar el art. 1.3.c del Estatuto de los Trabajadores), no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas. De ahí que el art. 209 TRLSC prevea, con carácter general, que «es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley ».

Nuestro sistema de órgano de administración social es monista, no existe una distinción entre un órgano ejecutivo y de representación y otro de supervisión, como en los sistemas duales. Los administradores sociales, en su condición de tales, tienen facultades deliberativas, representativas y ejecutivas.

No encontramos en la nueva redacción de la ley elementos que nos lleven a otra conclusión...

6.- Por tanto, con la expresión «administradores en su condición de tales» se está haciendo referencia al administrador en el ejercicio de su cargo, esto es, al cargo de administrador que se menciona en el primer apartado del art. 217 TRLSC, y se contraponen a la utilización del término «administradores» por preceptos como el art. 220 TRLSC, referido a las sociedades de responsabilidad limitada, que hace referencia no al cargo, sino a la persona que lo desempeña, pero en facetas ajenas a las propias del ejercicio del cargo de administrador. Mientras que las remuneraciones por el primer concepto han de responder a la exigencia de reserva o determinación estatutaria y a las demás exigencias que establecen el art. 217 TRLSC y los preceptos que lo desarrollan, las remuneraciones (en su sentido más amplio) que el administrador perciba de la sociedad, pero no «en su condición de tal», han de ajustarse al art. 220 TRLSC en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada y a las normas reguladoras del conflicto de intereses, con carácter general (en especial, arts. 229.1.a y. 230.2 TRLSC), pero no exigen previsión estatutaria.

Consecuencia de lo expuesto es que «el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por [...] los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa» que prevé el art. 260.11 TRLSC como una de las menciones de la memoria, incluye las remuneraciones recibidas por los administradores «en su calidad de tales», esto es, en el desempeño del cargo de administrador, y por «cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores» (como es el caso de las que son objeto del art. 220 TRLSC), siendo en este segundo caso una remuneración por la realización de actividades ajenas a las que son inherentes a «los administradores en su condición de tales».

Si algunos miembros del consejo de administración ejercen funciones ejecutivas lo hacen en su condición de administradores, porque solo en calidad de tales pueden recibir la delegación del consejo ».

Así las cosas, y sobre la base ex artículo 209 TRLSC de que es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en la ley y que, por lo tanto, la condición de administrador no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas y de gestión, en el presente caso la cuestión se reconduce a determinar si las funciones de gestión administrativa y comercial que desarrolla

doña Encarna son inherentes a las amplísimas facultades de representación, gestión, dirección y gerencia de la sociedad inherentes al cargo -no retribuido estatutariamente- de administradora única de la sociedad, en cuyo caso las retribuciones satisfechas no son deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, o sí, por el contrario, se trata de labores o facetas ajenas o extrañas a dicha condición que pueden calificarse de comunes u ordinarias desarrolladas en cumplimiento del objeto social de la empresa, cuya retribución tendría la consideración de gasto de personal fiscalmente deducible al no cuestionarse en el caso los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental.

Pues bien, al entender de la Sala el hecho de que nos encontremos ante una pequeña empresa familiar en cuanto que los socios son doña Encarna y su cónyuge, partícipes en el capital social al 50% -una "microempresa" en expresión de la propia mercantil recurrente-, y en la que por su objeto (arrendamiento de bienes inmuebles) las labores ordinarias y comunes de gestión diaria son señaladamente administrativas o de oficina y comerciales de contacto con clientes, no permite acoger la pretendida diferenciación, artificiosa en este concretísimo caso, entre las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, que corresponden a la propia doña Encarna en su condición de administradora única, y las labores ordinarias de gestión administrativa y comerciales, en este caso embebidas en aquéllas; como expresivamente señala a título de ejemplo la STSJ de Andalucía, sede Málaga, de 28 de abril de 2017, recurso 519/2014, «... la negociación con terceros, el seguimiento de las actividades de la propia sociedad, las dirección comercial y ventas, así como las restantes funciones vinculadas a éstas, son tareas de representación, administración, dirección y gestión de la entidad mercantil, máxime en el seno de una empresa de ámbito familiar».

En definitiva, la administradora única doña Encarna tiene como función esencial y característica e inherente a su cargo las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, actuación directa ejecutiva, no siendo por ello posible deslindar la función de administración de las labores que aquí se contemplan, por lo que éstas están afectadas por la gratuidad prevista en los estatutos, compartiéndose en definitiva el criterio de la Administración tributaria excluyente de su deducibilidad.

Por lo demás, la anterior conclusión no se estima desvirtuada por las siguientes consideraciones:

a) El hecho de que las partes hayan firmado un contrato laboral y la administradora única se encuentre de alta en la Seguridad Social; y es que, como señala la STS de 13 de noviembre de 2008 ampliamente citada por los Tribunales en supuestos semejantes, «... conforme a reiterada doctrina de la Sala Cuarta de este Tribunal, la circunstancia de que el administrador «hubiese figurado en alta en el régimen general no es decisivo a efectos de determinar el carácter laboral de su relación, según establece una reiterada jurisprudencia»...; y que tampoco es relevante que la entidad demandada «hay(a) calificado la relación jurídica debatida como relación laboral de carácter especial de alta dirección acogida al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto», por cuanto que, «la naturaleza jurídica de las instituciones y relaciones se determina y define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes»...; como tampoco lo es, en fin, el hecho de que el consejero «estuviese dado de alta en la Seguridad Social como trabajador», «se abonasen por él cotizaciones a la misma, y se recogiesen sus haberes mensuales en -hojas salariales-, clásicas en el mundo de las relaciones laborales».... Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala Primera al señalar, en la citada Sentencia de 12 de enero de 2007 que «sólo por el dato de estar dados de alta los administradores en la Seguridad Social, alta a la que este Tribunal sentenciador atribuye una finalidad puramente asistencial, no se desplaza sobre los demandantes la carga de probar la inexistencia de relación laboral» (FD Tercero)».

b) Al margen de que el contrato de trabajo fue firmado por doña Encarna como trabajadora y su cónyuge - como "representante" inopinado de la mercantil, pues el órgano de representación de la sociedad está constituido por un administrador único, es decir, doña Encarna -, es claro que no concurren en el caso, al menos, uno de los elementos esenciales de la relación jurídico laboral cual es el de la ajenidad; la circunstancia de que la alegada trabajadora sea al mismo tiempo la administradora única de la sociedad impide por completo considerar que tales labores de gestión administrativa y comercial las desempeñe para un tercero. Como refiere la citada STS de 13 de noviembre de 2008 «Ha señalado también, en segundo lugar, la Sala de lo Social, que «esas facultades rectoras, ejecutivas y gestoras corresponden a la propia compañía mercantil», «pero al no tratarse de una persona natural las tiene que llevar a cabo mediante los órganos sociales correspondientes, constituidos generalmente por personas físicas que forman parte integrante de la sociedad; de tal modo que la actuación de estos órganos, es decir de las personas naturales que los componen, es en definitiva la actuación de la propia sociedad»; de donde se infiere que «esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral» (Sentencias 3 de junio de 1991,

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

c) Tampoco puede aceptarse la alegación de la recurrida de duplicidad impositiva a consecuencia de la tributación en IRPF por parte de la administradora única, ya que la tributación por este impuesto queda al margen de que la cantidad percibida sea o no deducible en el Impuesto de Sociedades, pues en cualquiera de las alternativas el ingreso se ha producido en sede del socio, debiéndose señalar que el artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece que " 1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas ", y el artículo 27, antes de la reforma operada por la Ley 26/2017, de 27 de noviembre , que " 1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas ".

Es decir, incluso con independencia de la naturaleza laboral o no que una a la socia-administradora única con la sociedad, y del régimen de afiliación a la Seguridad Social que le corresponda, en todo caso los rendimientos satisfechos a ésta por el desarrollo de las labores analizadas tienen la naturaleza de rendimientos íntegros del trabajo o, en su caso, de actividades económicas.

Cuarto. Costas procesales

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA , en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, no procede la imposición de costas a ninguna de dada la estimación parcial del recurso.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

F A L L A M O S

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad TENDIDOS PALENCIA, S.L., contra la Resolución de 29 de mayo de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. 34/76/15), que se anula por su parcial disconformidad con el ordenamiento jurídico, reconociéndose la deducibilidad de los gastos documentados en las facturas cuestionadas, confirmándose la liquidación en cuanto al resto de pronunciamientos, todo ello sin efectuar especial condena en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 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.