

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078648

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA*Sentencia 113/2020, de 11 de mayo de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 614/2018***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribución de los administradores. Pagos a un administrador, hijo del accionista mayoritario, en concepto de servicios de gestión y organización de las obras. Se ha acreditado que las funciones que desempeñaban iban más allá de un administrador socio y penetraban en el control de la ejecución de las obras. **Deducción de retenciones. Arrendamiento de inmuebles.** No pueden ser devueltas las retenciones no certificadas por el retenedor por no haberse acreditado el pago de la renta.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 127.

PONENTE:*Don Jaime Lozano Ibáñez.***T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2**

ALBACETE

SENTENCIA: 00113/2020

Recurso núm. 614 de 2018

Toledo

SENTENCIA

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Il'tmos. Sres.:

Presidente:

D. Jaime Lozano Ibáñez

Magistrados:

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D. Ricardo Estévez Goytre

En Albacete, a once de mayo de dos mil veinte.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 614/18 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de "HULOMA, S.A.", representada por la Procuradora Sra. Naranjo Torres y dirigida por el Letrado Sr. Girona Hernández, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

HULO MA, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución Del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de fecha 28 de septiembre de 2018, por la cual se estimaron parcialmente las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y NUM001, presentadas la primera contra el acuerdo de liquidación provisional por Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, nº NUM002 y la segunda contra el acuerdo de imposición de sanción NUM003.

Segundo.

Recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo al demandante, quien formuló su demanda, en la cual, tras exponer los hechos y fundamentos que entendió procedentes, terminó solicitando la estimación del recurso contencioso-administrativo planteado.

Tercero.

La Administración presentó contestación a la demanda, y en ella, tras exponer a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

Cuarto.

Practicada la prueba admitida, se presentaron escritos de conclusiones, tras de lo cual se señaló votación y fallo para el día 18 de marzo de 2020. No obstante, la deliberación se retrasó por causa del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, declarando el estado de alarma y suspendiendo lazos procesales, y sucesivas prórrogas. Llevándose a cabo, una vez establecidas las medidas organizativas que la hicieron posible, el 15 de abril de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la deducción de las retribuciones de D. Juan María.*

Procede confirmar la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional en este punto. D. Juan María posee el 54,77 % de las participaciones de la sociedad, prácticamente el 100 % junto con su esposa, de modo que no es posible encubrir bajo la apariencia de un contrato de Director Gerente, cargo cuyo contenido integra una actividad indistinguible de la de administrador de hecho de la sociedad propia. De hecho, y según el propio relato de la demanda, hasta 2010 el Sr. Juan María era Administrador único de la sociedad, cediendo dicho puesto a sus hijos, y asumiendo al mes siguiente el cargo de Director Gerente, cuyas funciones, como decimos, no han conseguido ser debidamente separadas de las del administrador social, hasta el punto de que asume incluso funciones de representación y de que asumió el carácter de administrador en la declaración presentada por el IS de 2015 (véase la página 2, donde, en la "relación de administradores", se hace constar tanto al

administrador de derecho, el hijo D. Marco Antonio, como a D. Juan María, obviamente, por tanto, administrador de hecho); sin contar con que el Tribunal Económico-administrativo Regional afirma que en la reclamación económico-administrativa relativa al ejercicio 2014 (autos 613/2018) se reconoció el carácter de administrador de hecho, y en la propia demanda de los citados autos se dice: "...por tanto es de hecho el administrador de la misma además de propietario". El propio demandante reconoce que las tareas gerenciales o de alta dirección pueden "confundirse con las propias del administrador" (página 6 de la demanda). Si el Sr. Juan María era propietario y administrador de derecho y, en un momento determinado, siguiendo siendo administrador de hecho, se le atribuye el cargo de "Director Gerente" y poderes de representación, es claro que no ha habido ningún cambio esencial respecto de la situación anterior, salvo en cuanto a compartir, de hecho, la Administración con sus hijos al ser nombrados -sucesivamente- administradores únicos.

Segundo. *Sobre la deducción de las retribuciones de D. Marco Antonio.*

D. Marco Antonio, hijo del anterior, es Administrador único, de derecho, de la sociedad, desde junio de 2013. Para la Agencia Tributaria las retribuciones percibidas lo eran por esta condición. Ahora bien, dice el recurrente, las retribuciones no eran por su carácter de Administrador, sino por razón del contrato de 1 de mayo de 2014, según el cual se contrató a D. Marco Antonio para prestar servicios a la sociedad como encargado de la gestión y organización de las obras que la sociedad promueve; de modo que los pagos al citado Sr. Marco Antonio lo son en tanto que Jefe de Obras, y no en tanto que Administrador, destacando la ínfima participación social del mencionado (un 0,0049 %) y que no convive con sus padres y propietarios de la sociedad.

Esta parte de la demanda ha de ser estimada, por las razones siguientes:

1º.- En primer lugar, como bien dice el Abogado del Estado citando la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2012, de lo que se trata es de distinguir si los pagos son consecuencia de la prestación de servicios o realmente es una mera retribución de capital o de fondos propios. Ahora bien, siendo así que la participación de D. Marco Antonio es de solamente el 0,0049 %, esto es, un 0,000049 del total, no parece razonable que se pretenda que las cantidades percibidas constituyan retribución de dicha participación. Por otro lado, aunque D. Marco Antonio es hijo del propietario mayoritario de la sociedad, no consta que haya convivencia ni unidad económica familiar.

2º.- El contrato como encargado de obras se formalizó en mayo de 2014. Coherentemente con ello, en el recurso contencioso-administrativo 612/18, relativo al ejercicio 2013, no se pretende la deducción de cantidades, y en el recurso 613/18, relativo a 2014, se computan cantidades inferiores a las del presente asunto, en que las funciones ya se ejercieron durante todo el ejercicio. Sin embargo, en los tres ejercicios era ya Administrador único D. Marco Antonio, lo que es un dato a favor de que no es por funciones de Administrador por las que se le vino retribuyendo.

3º.- La única razón por la que el Tribunal Económico-administrativo Regional rechazó este punto fue el de que no se había demostrado que las retribuciones percibidas lo fueran por la realización de funciones distintas a las propias de su cargo como Administrador. Se decía que lo presentado, cartas de clientes, solo acreditaba que el Sr. Marco Antonio era persona de contacto de la empresa; que no se aportaba titulación que le habilitase como Jefe de Obra; y, en cuanto a los albaranes y libros de obra, en los que consta su firma en calidad de "constructor", que ello no implicaba que dichas funciones sean distintas a las que corresponderían al administrador de la empresa, como representante de la misma. Sin embargo, la documental relativa a los libros de obras, firma de albaranes, así como las testificales de contratistas y arquitecto de obras realizadas ponen de manifiesto que las funciones de D. Marco Antonio iban más allá de las de un Administrador social, y penetraban en el control concreto, a pie de obra, de distintos aspectos materiales de la ejecución de aquéllas, lo cual pone de manifiesto, efectivamente, la prestación de unos servicios distintos de los de Administrador que justifican los pagos realizados.

Tercero. *Sobre la deducción de retenciones de alquileres.*

El último punto de debate se refiere a la deducción de cantidades sobre la cuota, en concepto de cantidades retenidas por los pagadores de rentas arrendaticias de locales comerciales.

Las Administración computó como cantidades retenidas las certificadas por los correspondientes retenedores como tales. Sin embargo, el actor afirma se dedujo cantidades superiores, y defiende que son correctas.

El alegato se rechaza por los siguientes motivos.

Si se examina la reclamación económico-administrativa formulada veremos cómo señala en ella la sociedad reclamante que " En cuanto a las retenciones realizadas quedan acreditadas con los contratos y las facturas aportadas, el hecho de que existan diferencias entre los contratos y las cantidades viene claramente dado por la antigüedad de los mismos, ya que los acuerdos subsiguientes han sido verbales entre las partes, lo que en todo caso no evita la necesidad de retención, que, una vez practicada, corresponde su ingreso a las sociedades afectadas y no a HULOMA SA...Según el artículo 19.3 de la LIS ...el criterio de retención viene dado por su devengo, no por su efectivo cobro, por lo que una vez practicada la retención, no puede imputarse a HULOMA SA la falta de ingreso de las mismas".

A este respecto, la respuesta ofrecida por el Tribunal Económico-administrativo Regional resulta correcta, pues, por un lado, es completamente inútil que el actor pretenda justificar el monto de las retenciones que dedujo, superiores a las certificadas por los retenedores, sobre la base de unos hipotéticos y no demostrados acuerdos verbales; y, por otro, como vamos a ver, las retenciones pueden deducirse, en principio, por el criterio de devengo que defiende el actor; ahora bien, para que den lugar no ya a su posible deducción, sino a su devolución, es necesario que hayan sido efectivamente realizadas.

Respecto de los locales seis y siete (arrendatario HIPER PENG CHENG S.L) el recurrente transcribe en su demanda el óbice que se le puso en la propuesta de liquidación, que era de este tenor: " De los contratos de los anteriores titulares tan sólo se aporta uno, el del local SIETE, estableciéndose en este una renta mensual de 1.100 euros, que no coincide que la renta de sus respectivas facturas, y una vigencia que expira el 10/9/2008". Y frente a este óbice invoca en la demanda los contratos que aporta como documentos 12 y 15, donde se fijan unas rentas de 850 y 1.250 € respectivamente, más, dice, como documento 16, una serie de documentos de cobro que enumera desde el P-1 hasta el P-10.

En primer lugar, digamos que a partir del documento 15 hay una notable confusión en la forma en que el demandante aportó los documentos, dificultando enormemente la tarea de consulta de los mismos. En cualquier caso, en cuanto a los contratos aportados, ya lo fueron en vía administrativa, sin que el actor comente ni critique la respuesta que se le dio en el acuerdo de liquidación, a saber:

"No es cierto que en número de Registro RGE442010702017 se aportaran la totalidad de los contratos de arrendamiento y sus múltiples anexos que ahora se aportan como fácilmente se puede comprobar analizando el contenido de uno y otro registro. Por cierto, el contrato inicial del local SEIS del arrendatario HIPER PENG CHENG S.L cuya omisión se advirtió anteriormente y que ahora simula aportar, viene sin firma alguna, es decir, que sigue sin aportarse. Parece como si al contribuyente le costara reconocer que no dispone de dicha prueba.

No obstante, del resto de anexos aportados ahora en el trámite de audiencia, se desprende que las rentas exigibles a este arrendatario durante 2015 por los indicados locales SEIS Y SIETE, podrían ser de 1.250 y 850 euros al mes desde 1 de mayo a 31 de diciembre de 2015 respectivamente. Por lo que, teniendo en cuenta los tipos de retención exigibles en cada momento, resultarían unas retenciones devengadas para este arrendatario durante 2015 de 3.307,50 euros, es decir, $((1.250+850) \times 3 \times 0,2) + ((1.250+850) \times 5 \times 0,195)$ y no los 3.355,44 euros que pretende el obligado tributario. Ahora bien, si tal como se afirma en las alegaciones, existen otros acuerdos verbales que explicarían las diferencias entre los indicados contratos y las cantidades abonadas ¿cómo sabemos que de esos contratos verbales se derivan las retenciones que Huloma SA pretende deducir y no las que HIPER PENG CHENG S.L le ha certificado?

Su afirmación sobre la existencia de estos otros contratos verbales, obviamente desconocidos en este procedimiento, junto con la falta de correlación de los apuntados cobros con los contratos y facturas aportados, desvirtúan totalmente la prueba aportada en apoyo de su pretensión de deducir retenciones en cantidad superior a las certificadas por el pagador.

Asimismo, al encontrarnos en un caso de cuota líquida agotada por la deducción de otras retenciones, la hipotética diferencia entre las retenciones devengadas y las certificadas, por aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 127.2 de la LIS , no podría ser objeto de devolución al no haberse acreditado su efectiva retención mediante la justificación del pago de la renta, toda vez que, como ya se ha dicho, en los justificantes de cobro

aportados no se identifica al pagador ni coinciden sus importes con las facturas, de tal manera que no se pueden relacionar con este arrendamiento.

Una vez más se le recuerda que según el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo" y que quien pretende deducir más retenciones de las certificadas es Huloma SA y por tanto le corresponde es a Huloma SA a quien probar fehacientemente su derecho, donde no basta con decir que existen otros acuerdos verbales que explicarían las incongruencias encontradas entre los contratos, facturas y cobros realizados".

Y efectivamente, como ya dijimos, la indicación de que los cánones arrendaticios se alteraron por pacto verbal y la falta de correspondencia de cantidades, así como la falta de comentario frente a los razonados argumentos del actuario, impide dar por buena la pretensión del recurrente. La parte aporta una serie de documentos de pago, pero puede observarse que en los mismos se abona la renta de 850 o 1250 € íntegra y sin deducción de la retención correspondiente.

Respecto de ALMAMARIA DISEÑO, S.L., el artículo 127.2 de la LIS dispone que " Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas a cuenta de este Impuesto, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados de este Impuesto realizados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan ". De modo que, aunque la cantidad se haya devengado, si no ha sido "efectivamente" retenida la parte correspondiente, porque la renta no se ha pagado, no se puede optar a la devolución; esto es, como dijo el actuario, las retenciones procedentes, pero no efectivamente practicadas, se podrán descontar hasta que la cuota a ingresar en el IS sea cero, pero no se devuelven.

En fin, por lo que se refiere a DIRECCION000 CB, baste decir que la argumentación del actor se funda en buena parte los pagos que dice se demuestran mediante un denominado "fichero 15" que dice aportarse, pero no consta aportado, y en un "documento 19" al que lo mismo le sucede, pues la aportación documental realizada solo llega hasta el documento 18, aunque en la lista presentada se enumeren hasta 19 documentos, de modo que resulta imposible siquiera empezar a analizar los alegatos que se hacen con invocación de tales documentos.

Cuarto. Costas.

No procede hacer imposición de costas.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

1- Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo y, con anulación de las resoluciones impugnadas, declaramos procedente la deducción en la declaración del impuesto de sociedades ejercicio 2015 de las cantidades abonadas a D. Marco Antonio, rechazando el resto de motivos.

2- No hacemos imposición de costas.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación. No obstante, si la notificación se realiza durante la vigencia de la suspensión de plazos procesales establecida en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, de declaración del estado de alarma, y sucesivas prórrogas, el plazo comenzará a contar desde el día siguiente a aquél en que quede levantada dicha suspensión de plazos.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Loza no Ibáñez, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a once de mayo de dos mil veinte.

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.