

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085501

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 558/2022, de 16 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 703/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribución de los administradores. Comienza la Sala señalando que no hay infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima ni tampoco incongruencia en el acuerdo de liquidación al considerar nulo el acuerdo de aprobación de las retribuciones del órgano de administración mientras que en sede de la persona física se considera válido. A juicio de la Sala, cuando se sostiene que el acuerdo de retribución de los administradores es nulo lo que debe hacer la sociedad que ha procedido a la retribución es reclamar al administrador la restitución de lo percibido, lo que no puede pretender es no ejercitar las acciones de restitución que tiene contra el administrador y que la Inspección considere que estamos ante un gasto deducible. Es decir, la inactividad de la sociedad a la hora de recuperar lo indebidamente abonado no puede justificar que se le admita la deducción del gasto, pues nadie puede alegar su propia inactividad o torpeza para obtener una ventaja (*nemo audiatur propiam turpitudinem allegans*). La Administración, con razón o sin ella, está sosteniendo que la retribución de los administradores es nula y, de forma coherente, no deja deducir el gasto e imputa al ingreso como rendimiento de trabajo a los administradores que realmente, no lo niegan, lo han percibido. No existe incoherencia desde el punto de vista fiscal, ni por lo tanto lesión de los principios de buena fe y confianza legítima. En cuanto al fondo del asunto, la Administración admite que no estamos ante una liberalidad y por ello admite la deducción como gasto de aquella parte de la retribución que no tiene su origen en un acuerdo, en su opinión, nulo. En relación con las retribuciones de los administradores correspondientes al ejercicio 2011, la Sala entiende que el criterio de la AEAT debe confirmarse por las siguientes razones. En primer lugar, no es cierto que la sentencia del Juzgado de lo Mercantil, que desestimó la pretensión de anulación del acuerdo en lo relativo a las retribuciones de los administradores, sea una sentencia firme. Lejos de ello, del examen de las actuaciones se infiere que la indicada sentencia fue recurrida en apelación y que conocida la SAP se llegó a una transacción extrajudicial, lo que impidió un nuevo pronunciamiento de la AP. Siendo conveniente resaltar que la recurrente, pese a ser requerida, no ha querido aportar el documento en el que se plasmó el acuerdo. Lo que sí existe es una conducta consciente de la recurrente de no aportación de documentación que puede perjudicarle. Considera la Sala que lo razonable es pensar que, visto el pronunciamiento de la Audiencia Provincial, al menos en relación con el ejercicio controvertido, se llegó a un acuerdo de contenido similar al pronunciamiento de la Audiencia Provincial. Por ello se concluye, dado el ocultamiento consciente de la documentación por la demandante, que, en efecto, la transacción acordada supuso dejar sin efecto la retribución de los administradores al menos en relación con el ejercicio 2011. Y en tercer lugar, la Administración puede apreciar, por la vía de la prejudicialidad y a los meros efectos fiscales, la nulidad del acuerdo adoptado en la junta general de accionistas. Ahora bien, en relación a los ejercicios 2012 y 2013, la cuestión es que los acuerdos adoptados para las retribuciones de dichos ejercicios no fueron impugnados por los restantes socios. Lo que hace la Administración es aplicar el mismo criterio en estos ejercicios pese a la ausencia de impugnación. La Audiencia afirma que no habiéndose impugnado los acuerdos acordando la retribución en los ejercicios 2012 y 2013, la Administración no puede declarar su nulidad sustituyendo la inactividad de los accionistas que pudieron verse perjudicados por el acuerdo, pues en estos casos, se produce la «sanción o convalidación del acuerdo». En suma, la Sala considera que la Administración puede prejudicialmente y a efectos fiscales la nulidad del acuerdo adoptado en Junta General si el mismo es contrario al orden público; pero fuera de tales casos no puede sostener la nulidad del acuerdo supliendo la inactividad de los legitimados para la impugnación, pues en tales casos, la inactividad de estos subsana o convalida el acuerdo. No constando que se hubiesen impugnado los acuerdos de 2012 y 2013, su posible ilegalidad quedaría convalidada o subsanada, por lo que debe entenderse que estamos ante un gasto deducible.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 190, 204, 205 y 217 a 220.

RD de 3 de febrero de 1881 (LEC), arts. 19, 22, 328 y 329.

Código Civil, art. 1.303.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000703 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 07193/2018

Demandante: PROMEDIOS ECLUSIVAS DE PUBLICIDAD SLU

Procurador: D^a MARÍA DEL CARMEN ARMESTO TINOCO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a dieciséis de febrero de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 703/2018 seguido a instancia de PROMEDIOS ECLUSIVAS DE PUBLICIDAD SLU, que comparecen representadas por el Procurador D^a María del Carmen Armesto Tinoco y asistido por Letrado D^a. Alexandra Brik Contel, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2018 (RG 3261/16 y 3251/16); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 561.084,80 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 29 de octubre de 2018, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 28 de marzo de 2019. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 26 de abril de 2019.

Tercero.

Se recibió el juicio a prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 30 de mayo y 6 de junio de 2019. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 2 de febrero de 2022.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Sobre la Resolución recurrida.**

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2018 (RG 3261/16 y 3251/16), que desestimó el recurso interpuesto contra el acuerdo de liquidación IS ejercicios 2011 a 2013 y sanción.

Los motivos de impugnación son:

1.- Superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras: prescripción del derecho de la Administración a liquidar las eventuales deudas tributarias de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 -pp. 6 a 20-.

2.- Infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima. Incongruencia en el acuerdo de liquidación al considerar nulo el acuerdo de aprobación de las retribuciones del órgano de administración mientras que en sede de la persona física se considera válido -pp. 20 a 35-.

3.- Correcta deducibilidad de las partidas correspondientes a "retribución de administradores". Infracción del art 14 TRLIS -pp. 35 a 47-.

4.- Correcta deducibilidad de las retribuciones derivadas del contrato de prestación de servicios por funciones de Dirección Comercial. Infracción del art 14 TRLIS -pp. 47 a 52-.

5.- Impugnación del acuerdo sancionador -pp. 52 a 61-.

Segundo. Superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras: prescripción del derecho de la Administración a liquidar las eventuales deudas tributarias de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

A.- Son hechos relevantes:

1.- No consta que esta cuestión fuese planteada ante el TEAC.

2.- La recurrente expone que el inicio de las actuaciones le fue notificado el 2 de marzo de 2015 y que el Acuerdo de liquidación le fue notificado el 29 de abril de 2016.

3.- En las pp. 26 y ss. se describen las dilaciones imputadas a la recurrente, un total de 101 días. Obra un cuadro en la p. 26 donde se resumen las dilaciones imputadas, las cuales se explican en las p. 27 y ss.

B.-La recurrente -p. 10 de su demanda- admite que le deben ser imputado 43 días, no los 101 días. En concreto, rechaza que le sean imputadas las dilaciones 1, 2, 4 y 5; admitiendo, sin embargo, la 3 y la 6.

Ahora bien, consta que el inicio de las actuaciones se comunicó el 2 de marzo de 2015, por lo que el plazo de un año finalizaría el 2 de marzo de 2016, como admite la recurrente. Si a dicha fecha sumamos 45 días, es claro que, si la notificación del acuerdo de liquidación se realizó el 20 de abril de 2016, por lo que, por unos días, se habría superado el plazo de un año. En la p. 2 de la resolución del TEAC se reconoce que el acuerdo de liquidación se realizó en tal fecha.

Ahora bien, el ejercicio más antiguo objeto de liquidación es el 2011 y el plazo de prescripción de 4 años. El diez a quo para el cómputo de los cuatro años es el 25 de junio de 2012 -último día para la presentación de la declaración-, eso quiere decir que los cuatro años concluían el 25 de junio de 2016-, por lo tanto, cuando se notificó el acuerdo -el 29 de abril de 2021- no habían transcurrido los cuatro años, lo que hace irrelevante el examen de las dilaciones, pues incluso aunque hubiesen sido indebidamente imputadas todas ellas, no operaría la prescripción. Quizás por ello no se plantease el presente motivo ante el TEAC.

En la demanda se parte de la idea de que superado el plazo de un año opera la prescripción, pero no es así. Lo que ocurre es que superado el plazo de doce meses " no se considerará interrumpida la prescripción" - art 150 LGT-, pero si el acuerdo de liquidación se dicta y notifica antes de que transcurra el periodo de prescripción la liquidación es válida.

El motivo se desestima.

Tercero. Sobre los hechos relevantes para el caso.

Por razones de claridad expositiva y antes de entrar en el fondo del asunto, la Sala considera conveniente realizar una exposición de lo ocurrido.

1.- La entidad PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL, se constituyó en 2003, siendo designados administradores solidarios D. Laureano, D. Luciano y D^a. Adolfina.

2.- En la junta general de accionistas de 30 de noviembre de 2009, se aceptó la renuncia de los tres administradores solidarios. Pasando las funciones de administración a un consejo de administración designando a los miembros del consejo las sociedades FALCON EMPRESARIAL SLU, EQUIPO PARTNER SLU Y CINATOR SL. " Las sociedades del Consejo de Administración son a su vez controladas por tres personas físicas que ejercen de hecho las funciones de administración", es decir, las tres personas físicas antes indicadas.

En la misma junta se cambió el sistema de retribución del órgano de administración que pasó de ser gratuito a remunerado, acordándose una retribución de 24.000 anuales para el ejercicio 2010 y cada uno de los administradores.

Una reestructuración parcial de la entidad PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL en tres unidades de negocio autónomas que se explotarían en tres sociedades independientes.

3.- En la Junta General celebrado el 12 de julio de 2010, se acordó la escisión parcial de la entidad PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL, creándose dos sociedades más PM PRINT EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL y PM TRANS EUROPE SL. Cada sociedad tendría un Consejo de Administración designado por FALCON EMPRESARIAL SLU, EQUIPO PARTNER SLU Y CINATOR SL, siendo designadas en cada una de las sociedades las mismas personas antes descritas.

4.- El 15 de marzo de 2011, cada una de las sociedades adoptan idénticos acuerdos en Junta General, incrementado la retribución de los administradores y en contra de la voluntad de los socios minoritarios. Como consecuencia de tal acuerdo los " los miembros del Consejo pasan a percibir un total de 90.000 € por cada una de las tres sociedades con la oposición expresa de los accionistas minoritarios".

El 15 de marzo de 2011, se adoptan en Junta General tres acuerdos idénticos en cada una de las tres sociedades, contratando " servicios de dirección comercial con tres sociedades diferentes a las anteriores, pero contratadas por las mismas personas físicas que, a su vez controlan las tres sociedades que forman el Consejo de Administración, contra la voluntad de los socios minoritarios". La retribución que cada uno de ellos percibirá por estas funciones es de 30.000 € anuales, más una cantidad variable que será como máximo del 1,5% sobre la facturación obtenida por la sociedad y que cada año determinarán el órgano de Administración en función de los objetivos alcanzados. Estas tres sociedades se describen en la p. 9 del acuerdo de liquidación y están controladas por las mismas personas. A dicho acuerdo también se opusieron los socios minoritarios.

5.- En los ejercicios 2012 y 2013 se celebran asimismo juntas generales de fecha 28 de junio de 2012 y 27 de junio de 2013 que aprueban idéntica retribución a cada uno de los miembros del Consejo de Administración.

6.- Los acuerdos adoptados el 15 de marzo de 2011, fueron impugnados por los socios minoritarios y como las sociedades eran tres, aunque el contenido de los acuerdos era idéntico, dieron lugar a tres procedimientos distintos. De ellos, merece destacarse el relativo a MP PRINT ESCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL, pues ha sido el único que ha concluido con sentencia de la AP de Madrid. Así:

6.1.- MP PRINT ESCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL. El juzgado estimó que era nulo tanto el acuerdo incrementando el importe de la retribución de los consejeros como el acuerdo adoptando el establecimiento de una prestación de servicios con las sociedades administradoras.

Comenzando por este último punto y sin perjuicio de remitir a la lectura de la sentencia que obra en la incidencia 22, la SAP de Madrid de 5 de febrero de 2014, confirmó la decisión del juzgado de lo mercantil nº 9, por infracción del art 190 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), al entender que existía una " situación de conflicto de intereses determinante de la privación del derecho de voto de los socios" descritos en la p. 16 de la sentencia. Con claridad se indica que "aun cuando aparentemente no coincide la identidad de los socios y de las sociedades administradoras, no se discute que las entidades ADVERTISING MEDIA PUBLICIDAD SL, APM MEDIA CONSULTING SL y GEPEX SL, están controladas respectivamente por D. Laureano, D. Luciano y D^a. Adolfina, de las que además son sus administradores únicos y ostentaron su representación en la junta objeto de impugnación. A su vez, las sociedades administradoras están controladas por esas mismas personas de modo que D. Laureano, es socio único y administrador único de la entidad FALCON EMPRESARIAL SLU; D. Luciano es socio único y administrador de la entidad EQUIPO PARTNER SLU y D^a. Adolfina es administradora única de la entidad CINATRO SL. Por si hubiera alguna duda...las sociedades administradoras facturan servicios prestados en concepto de dirección comercial a través de las propias entidades socias ADVERTISING MEDIA PUBLICIDAD SL (Sr. Laureano, que también utiliza para esta finalidad a la entidad FIDERCO SPAIN SL), APM CONSULTING SL /SR. Luciano) y GEPEX SL (Sra. Adolfina)". La sentencia claramente indica que se mantiene " la nulidad del acuerdo por infracción legal".

También analiza la sentencia la legalidad de la retribución de los consejeros. Y razona que " no tiene justificación alguna el incremento de la retribución aprobada por el acuerdo impugnado a favor de los administradores de la entidad....En la mejor de las hipótesis para la demandada, esta absorbería, como mucho, una tercera parte de la actividad de la primitiva sociedad a la que habría que imputar, a los efectos de la comparación una tercera parte de la retribución anual percibida en el ejercicio 2010...[lo que] supone un incremento de un 375% que por su absoluta falta de justificación determina que el acuerdo lesión los intereses sociales en la misma medida que beneficia a las entidades administradoras".

Indica la sentencia que debe tenerse en cuenta que se están retribuyendo exclusivamente las funciones de administración, esto es funciones de pura gestión y representación en tanto que se ha fijado otra cantidad por el concepto de dirección comercial.

6.2.- Las sentencias de los Juzgados de lo Mercantil nº 11 de Madrid, de 3 de junio de 2013, relativa a la entidad cuya liquidación enjuiciamos, es decir, a PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL y nº 4 de 24 de septiembre de 2012, relativa a PM TRANS EUROPE SL, declararon nula sólo la parte del acuerdo relativa a la contratación de la prestación de servicios, pero no anularon la parte relativa a los administradores. Estas sentencias fueron recurridas en apelación.

No obstante, probablemente por el contenido de la SAP, las partes llegaron a un acuerdo extraprocésal el 3 de noviembre de 2014, por lo los recursos se archivaron. En la diligencia nº 11 se pidió la aportación de los documentos, siendo reiterada la solicitud, pero la parte sólo aportó la sentencia del juzgado de lo mercantil nº 11.

7.- Partiendo de estos hechos el Acuerdo de liquidación sostiene:

7.1.- La tesis de la Administración es que para que los gastos de los administradores sean deducibles es preciso que se ajusten a la normativa mercantil, es decir, no puede admitirse la deducción de un gasto contrario al ordenamiento jurídico. Sólo serían, por lo tanto, deducibles los gastos que cumplan los requisitos establecidos en los arts. 217 a 220 de la LSC.

La Inspección razona y es cierto que los acuerdos impugnados, si bien se refieren a tres empresas y a distintos periodos son "simétricos" o iguales. Y llega a la conclusión, por lo tanto, de que, si la AP consideró ilegales las retribuciones de los consejeros de una sociedad y en relación a un ejercicio, debe llegarse a la misma conclusión respecto de las restantes pues se trata del mismo "supuesto de hecho" -pp 32 y 33 del acuerdo-. En la p. 33 la Administración describe la cifra de negocios de los ejercicios 2010 a 2013 y puede verse que, en efecto, fue mayor la facturación en 2010 que en los ejercicios 2011 a 2013, por lo que no está justificada la mayor retribución.

Reconoce la Administración que en relación con el obligado tributario no ha habido pronunciamiento de la AP, pero indica que se ha pedido a la recurrente documentación sobre el procedimiento y no la ha aportado. Por ello, sólo reconoce como gasto deducible el aprobado en 2010, es decir, el de 24.000 € para cada uno de los administradores -p. 34-.

7.2.- En relación a las retribuciones por dirección comercial, cita la Administración al igual que la SPA el art 190 de la LSC y sostiene que no puede aplicarse tal acuerdo por haber sido declarado nulo. Es verdad que lo ha sido, pero sólo respecto de 2011. No obstante, se insiste las partidas y el supuesto de hecho es idéntico.

Pero, además, añade " no se ha aportado acreditación alguna de las tareas desempeñadas por las sociedades GEPEX, FIDERO Y APMSL, distintas de los servicios que prestan las personas físicas" D. Laureano, D. Luciano y D^a. Adolfina.

La totalidad de las funciones descritas en los servicios contratados por las sociedades que ejercen la dirección comercial forman parte de las atribuciones del Consejo de Administración.

Cuarto. *Infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima. Incongruencia en el acuerdo de liquidación al considerar nulo el acuerdo de aprobación de las retribuciones del órgano de administración mientras que en sede de la persona física se considera válido.*

A.- Lo que viene a sostener la recurrente, lo explica de forma resumida en las pp. 24 y 25, es que la Inspección cuando ha levantado actas por IRPF a los socios personas físicas ha considerado que han recibido las cantidades que en el IS no admite como gastos al considerar que tienen su origen en Acuerdos nulos. Lo que, en su opinión, constituye una clara contradicción. La recurrente desarrolla con rigor su argumento y viene a sostener que esta actuación de la Administración constituye una clara transgresión de los principios de buena fe -actos propio- y confianza legítima.

B.- Conviene comenzar por precisar que las regularizaciones de las personas físicas proceden de actas con acuerdo, en las que quienes las suscriben reconocen haber recibido dichas cantidades.

En dichas actas y en la parte que ahora nos interesa, por ejemplo, en la de D. Laureano, lo que viene a sostenerse es que en realidad no se ha acreditado la existencia " utilización de medios humanos o materiales de las

entidades FIDERCO y FALCON" -que son las sociedades que utilizan las personas físicas para prestar los servicios objeto de discusión-, siendo en realidad retribuidos los servicios que como administradores prestan las personas físicas -esta tesis ha sido constantemente mantenida por la Inspección-. Se explica, que, por lo tanto, estamos ante "retribuciones" percibidas por la persona física y no por las personas jurídicas FIDERCO y FALCON. La consecuencia, al margen de la parte de lo acordado sobre retribución variable, es que dichas cantidades son ingresos de las personas físicas y, como consecuencia, no se imputan como ingresos a las personas jurídicas a través de las cuales actúan las personas físicas. La actuación de la Inspección, en este punto, no es contradictoria y ha sido aceptada por las personas físicas al firmar el acta con acuerdo, reconociendo, como hemos dichos, haber percibido dichas sumas.

Sin discutir el acuerdo alcanzado, lo que viene a sostener la demandante es que una vez suscrito el acuerdo, la Administración ya no puede impedir que la sociedad demandante se deduzca la retribución como gasto y al hacerlo está realizando una actuación contradictoria, incluso apunta a la existencia de una doble imposición, pues la misma renta está tributando por IRPF y por IS, al no dejar a la sociedad deducirse el gasto.

La tesis de la doble imposición fue rechazada por la STS de 26 de septiembre de 2013 (Rec. 4808/2021), razonando sobre la duplicidad impositiva que " al margen de que la misma solamente pudiera plantearse por éste, ocurre que la tributación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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".

Pero en nuestra opinión, además y sin perjuicio de que, como luego razonaremos, procede la estimación parcial del recurso, no existe contradicción en la actuación de la Administración, ni por ello lesión de los principios de buena fe -los actos propios son una de las consecuencias de la aplicación del principio de buena fe- ni del principio de confianza legítima.

En efecto, cuando se sostiene que el acuerdo de retribución de los administradores es nulo lo que debe hacer la sociedad que ha procedido a la retribución, en aplicación del art. 1303 del CC es reclamar al administrador la restitución de lo percibido, lo que no puede pretender es no ejercitar las acciones de restitución que tiene contra el administrador y que la Inspección considere que estamos ante un gasto deducible. Es decir, la inactividad de la sociedad a la hora de recuperar lo indebidamente abonado no puede justificar que se le admita la deducción del gasto, pues nadie puede alegar su propia inactividad o torpeza para obtener una ventaja -" nemo audiatur propiam turpitudinem allegans"

La Administración, con razón o sin ella, está sosteniendo que la retribución de los administradores es nula y, de forma coherente, no deja deducir el gasto e imputa al ingreso como rendimiento de trabajo a los administradores que realmente, no lo niegan, lo han percibido. No existe incoherencia desde el punto de vista fiscal, ni por lo tanto lesión de los principios de buena fe y confianza legítima.

El motivo se desestima.

Quinto. *Correcta deducibilidad de las partidas correspondientes a "retribución de administradores".*
Infracción del art 14 TRLIS.

A.- Nos centraremos ahora en la deducibilidad de las partidas correspondientes a la retribución de los administradores. Conviene precisar, con ánimo de aclarar el debate, que la Administración admite que no estamos ante una liberalidad y por ello admite la deducción como gasto de aquella parte de la retribución que no tiene su origen en un acuerdo, en su opinión, nulo.

En la demanda se articula el motivo en las pp. 35 y ss. Se comienza por indicar que, en principio, las retribuciones de la entidad no han sido anuladas por la SAP, lo cual, sin perjuicio de la matización que añadiremos, es cierto.

Sostiene que la retribución de los administradores es un gasto deducible. Sobre dicho argumento debe indicarse que la AEAT ha admitido la deducción de parte de las retribuciones de los administradores, lo que ocurre es que sólo admite la deducción de las retribuciones que no considera nulas. Por lo tanto, la cuestión no es si las retribuciones de los administradores son o no gasto deducible, pues dicho extremo no se discute. La cuestión es si cabe considerar deducible la retribución de un administrador cuando es nulo el acuerdo de la junta general que fijó la retribución.

Partiendo de estas premisas, lo que hace la recurrente en las pp. 41 y ss, es defender el criterio del Juzgado de lo Mercantil nº 11 de Madrid, que entendió que el acuerdo por el que se fijaba la retribución de los administradores no era contrario a Derecho. Recordemos que esa sentencia se recurrió en apelación y que la AP no dictó sentencia al haberse llegado a una solución extrajudicial cuyo contenido no conocemos porque la parte lo ha ocultado. Se pregunta la recurrente porque la Inspección se centra más en la SAP que en la sentencia del Juzgado y añade que como no se llegó a revocar la sentencia del Juzgado Mercantil nº 11 esta es firme.

Añade, por último, que en todo caso las sentencias se refieren al acuerdo de 2011, pero los acuerdos de la junta general correspondientes a las retribuciones de los ejercicios 2012 y 2013, no han sido impugnados. Es decir, la recurrente admite, al menos en hipótesis, que podría aplicarse el criterio de la SAP a las retribuciones de 2011,

pero no a las correspondientes a 2012 y 2013, pues los acuerdos en que traen causa y es cierto, no fueron impugnados.

B.- En relación con las retribuciones de los administradores correspondientes al ejercicio 2011, la Sala entiende que el criterio de la AEAT debe confirmarse por las siguientes razones:

1.- No es cierto que la sentencia del Juzgado de lo Mercantil, que desestimó la pretensión de anulación del acuerdo en lo relativo a las retribuciones de los administradores, sea una sentencia firme. Lejos de ello, del examen de las actuaciones se infiere que la indicada sentencia fue recurrida en apelación y que conocida la SAP se llegó a una transacción extrajudicial, lo que impidió un nuevo pronunciamiento de la AP. Siendo conveniente resaltar que la recurrente, pese a ser requerida, no ha querido aportar el documento en el que se plasmó el acuerdo.

En efecto, establece el art 19 de la LEC, al regular el derecho de disposición de los litigantes que podrán transigir " en cualquier momento de la primera instancia o de los recursos o de la ejecución de la sentencia". Y el art. 22 permite la terminación del proceso mediante satisfacción extraprocésal, la cual se produce, entre otras cosas por la obtención de un acuerdo extrajudicial, que es lo que ha ocurrido en el caso de autos.

La Sala de lo Civil de TS tiene declarado que aunque el art 22 de la LEC no contempla que la carencia sobrevinida de objeto se plantee en fase de recurso, " el hecho de que la desaparición del interés se haya producido durante la fase de impugnación de la sentencia no supone especialidad alguna pues lo que termina es el proceso en su conjunto, por lo que la sentencia impugnada no pasa a ser firme sino que pasa a ser definitivamente ineficaz" ATS 18 de noviembre de 2008 (Rec. 1227/2005), 22 de noviembre de 2011 (Rec. 1784/2006) y 7 de febrero de 2012 (Rec. 2088/2008), entre otros. Repárese en que así lo decidió la AP a instancia de las partes. Por lo tanto, en este caso, no puede hablarse en puridad de la existencia de una sentencia firme que impida a la AEAT entrar en el fondo del asunto como así lo hizo.

2.- Lo que sí existe es una conducta consciente de la recurrente de no aportación de documentación que puede perjudicarle. Lo que nos plantea el problema de cómo debemos valorar la negativa de la recurrente a la aportación de un documento esencial para la solución del litigio que no quiso aportar ante la Inspección, pese a ser reiteradamente requerida, y no ha aportado a lo largo de este proceso.

La respuesta debemos extraerla de los principios contenidos en los arts. 328 y 329 de la LEC. El art 328 de la LEC establece un " deber de exhibición de documentos", siendo la consecuencia de la omisión de este deber/carga, entre otras, la posibilidad de considerar probada " la versión que del contenido del documento" se hubiese podido inferir.

Pues bien, lo razonable es pensar que, visto el pronunciamiento de la Audiencia Provincial, al menos en relación con el ejercicio controvertido, se llegó a un acuerdo de contenido similar al pronunciamiento de la Audiencia Provincial. Por ello concluimos, dado el ocultamiento consciente de la documentación por la demandante que, en efecto, la transacción acordada supuso dejar sin efecto la retribución de los administradores al menos en relación con el ejercicio 2011.

3.- Por último, la Administración puede apreciar, por la vía de la prejudicialidad y a los meros efectos fiscales, la nulidad del acuerdo adoptado en la junta general de accionistas.

La SAP, que constituye el punto de referencia de la argumentación de la AEAT, analizó la parte del acuerdo relativa a la retribución de los administradores en las pp. 23 y ss, la cual había sido declarada nula por el Juzgado de lo Mercantil al considerar que concurría " causa de anulabilidad al entender que el acuerdo adoptado lesiona el interés social en beneficio de los socios y administradores desde el punto de vista de la capacidad económica de la sociedad, de la anterior situación retributiva y de la falta de justificación del incremento acordado". La tesis de la SAP es clara al indicar que el incremento establecido " por el acuerdo impugnado a favor de los administradores de la entidad...En la mejor de las hipótesis para la demandada, esta absorbería, como mucho, una tercera parte de la actividad de la primitiva sociedad a la que habría que imputar, a los efectos de la comparación una tercera parte de la retribución anual percibida en el ejercicio 2010...[lo que] supone un incremento de un 375% que por su absoluta falta de justificación determina que el acuerdo lesión los intereses sociales en la misma medida que beneficia a las entidades administradoras". Concluye la sentencia que el incremento establecido es " manifiestamente desproporcionado y supone, como antes hemos visto, que los administradores para desarrollar una actividad, en conjunto, similar a la que antes venían realizando...han visto incrementada su retribución en un 375%".

Compartiendo la Sala el razonado criterio de la AP.

En suma, por todas estas razones, la Sala estima que la decisión de la AEAT en relación con las retribuciones de los administradores del ejercicio 2011 debe ser mantenida.

C.- Ahora bien, el problema que debemos ahora analizar es que los acuerdos adoptados para las retribuciones de los ejercicios 2012 y 2013, no fueron impugnados por los restantes socios. Lo que hace la Administración es aplicar el mismo criterio en estos ejercicios pese a la ausencia de impugnación y lo que debemos ahora analizar es si esta decisión, inicialmente razonable, es conforme a Derecho. Repárese en que la AEAT está

sosteniendo la nulidad de unos acuerdos adoptados por la Junta General que no fueron impugnados por los socios minoritarios a los que perjudicaba el acuerdo.

En nuestra opinión la clave se encuentra en los arts. 204 y 205 de la LSC.

En concreto este último artículo establece que " la acción de impugnación de los acuerdos sociales caducará en el plazo de un año, salvo que tenga por objeto acuerdos que, por sus circunstancias, causa o contenido resultaren contrarios al orden público, en cuyo caso la acción no caducará ni prescribirá". Por lo tanto, si el acuerdo no es contrario al orden público, la acción caducará en el plazo de un año y no podrá ser objeto de impugnación.

Debemos analizar que ocurre con el acuerdo que no siendo contrario al orden público no es impugnado por quien tiene legitimación para ello - art 206 LSC-. Pues bien, la STS (Civil) de 14 de noviembre de 2004 (Rec. 3197/1998), razona que al establecer la norma un plazo de caducidad para impugnación se " impone, por regla general, la sanción o convalidación de los acuerdos nulos por el transcurso del plazo de impugnación", lo que "descansa en la conveniencia de facilitar la certeza de las relaciones jurídicas para evitar la perturbación tardía del tráfico jurídico". Criterio que aplica los Tribunales civiles, vgr. la SAP de Málaga de 29 de diciembre de 2014 (Rec. 675/2012).

Afirma la STS (Civil) de 21 de marzo de 2013 (Rec. 46/2010) que el concepto de "contrario al orden público", debe aplicarse de forma restrictiva "y no se puede calificar de contrarios al orden público todos los acuerdos que resulten contrarios a una norma legal prohibitiva imperativa". Esta sentencia realiza un importante esfuerzo a la hora de perfilar que debe entenderse por acuerdo contrario al orden público, que, en nuestra opinión, quedaría reservado a los supuestos en los que la adopción del acuerdo hubiera conllevado una vulneración de derechos reconocidos en la Constitución que se proyectan en el ámbito societario; a los casos en que los acuerdos sean constitutivos de delito; y los que contradigan los principios esenciales y configuradores del derecho societario. Lo que no ocurre en el caso de autos.

La consecuencia de lo anterior es que no habiéndose impugnado los acuerdos acordando la retribución en los ejercicios 2012 y 2013, la Administración no puede declarar su nulidad sustituyendo la inactividad de los accionistas que pudieron verse perjudicados por el acuerdo, pues como hemos dicho citando a nuestro Alto Tribunal, en estos casos, se produce la " sanción o convalidación del acuerdo".

En suma, creemos que la Administración puede prejudicialmente y a efectos fiscales la nulidad del acuerdo adoptado en Junta General si el mismo es contrario al orden público; pero fuera de tales casos no puede sostener la nulidad del acuerdo supliendo la inactividad de los legitimador para la impugnación, pues en tales casos, la inactividad de estos subsana o convalida el acuerdo.

No constando que se hubiesen impugnado los acuerdos de 2012 y 2013, su posible ilegalidad quedaría convalidada o subsanada, por lo que debe entenderse que estamos ante un gasto deducible. Repárese en que, por lo demás, la AEAT no niega la realidad de la actividad de los administradores.

El motivo, por lo tanto, se estima en parte.

Sexto. Correcta deducibilidad de las retribuciones derivadas del contrato de prestación de servicios por funciones de Dirección Comercial. Infracción del art 14 TRLIS.

A.- Este motivo debemos rechazarlo por una razón de prueba. Es cierto que, salvo error por nuestra parte, los órganos jurisdiccionales, aquí existe consenso entre todos ellos, entendieron que determinados socios, al tener interés, debieron abstenerse lo que, probablemente, hubiese implicado el rechazo de los acuerdos. En efecto, como explica detenidamente la SAP, en las pp. 15 y ss., lo que se acordó fue que determinadas sociedades -controladas por los administradores- realizasen funciones de dirección comercial y, lógicamente, cobrasen por ello. Ahora bien, al permitirse que votasen la decisión socios que tenían una clara situación de conflicto de intereses se produjo una nítida infracción de lo establecido en el art 190 de la LSC.

B.- Ahora bien, al margen de lo anterior, la Inspección, como puede verse en las pp. 27 y ss. del acta de disconformidad explica que " no se ha aportado acreditación alguna de las tareas desempeñadas por las sociedades" que deberían haber realizado la "dirección comercial". Asimismo, en las pp. 19 y ss. del informe de disconformidad se explica con detalle que no consta que la prestación de dirección comercial fuese realizada por las sociedades indicadas. Así, tras valorar y describir las pruebas con detalle se indica que " no se ha aportado ningún documento que acredite la prestación de servicios efectivos por las tres sociedades, ni el envío o recepción de los trabajos o informes presuntamente realizados", llegándose a la conclusión de que las funciones dirección comercial, en realidad han sido realizadas por los administradores, no siendo posible deducir un gasto que se corresponde con una actividad no prestada por la sociedad que lo factura. En la p. 38 del Acuerdo se dice con claridad que " no se pueden considerar gasto deducible cuando no se justifica documentalmente, ni se puede acreditar por ningún otro medio de prueba" la realidad de los servicios de dirección comercial.

En nuestra opinión, la demanda no rebate de una forma suficiente la valoración realizada por la Administración, la cual nos parece acertada, de hecho, al parecer, la prestación del servicio de "dirección comercial",

ni siquiera la cobraban las entidades que debían hacerlo, sino las empresas de los administradores -p. 49 de la demanda-

El motivo se desestima.

Séptimo. Impugnación del acuerdo sancionador.

A.- Como puede verse en la p. 26 del acuerdo sancionador las conductas sancionadas son dos:

-La nulidad por lesión del interés social de incremento de la retribución de los administradores.

- " se han utilizado unas sociedades vinculadas para simular la prestación de servicios de dirección comercial, sin que se haya acreditado la utilización efectiva de la estructura de dichas sociedades de forma distinta de la mera intervención de las tres personas físicas que constituyen la administración de hecho del Grupo Promedios".

B.- En relación con la primera conducta ya hemos indicado que, en nuestra opinión, la retribución de los ejercicios 2012 y 2013 no puede dejar de ser tenida en cuenta por la administración, al retribuirse servicios reales de administración y no habiendo sido impugnados los acuerdos por los accionistas minoritarios.

Pero, en todo caso, ello afecta tanto a los ejercicios 2012 y 2013, como al 2011, no puede apreciarse culpabilidad cuando el pronunciamiento de la legalidad de los acuerdos retributivos ha sido considerada lícita por órganos jurisdiccionales. Es cierto, que al final, la SAP declaró la nulidad del acuerdo, pero no lo es menos que algunos Juzgados de lo Mercantil entendieron lo contrario. La existencia de un margen de interpretación razonable hace que, en opinión de la Sala, no concurra la nota de culpabilidad y, por lo tanto, estas conductas no pueden ser sancionadas.

B.- Cuestión distinta es la retribución de las funciones de dirección comercial, aquí nos encontramos con una conducta simulada, por lo que tiene razón la Administración cuando sostiene que " se incumplió de forma consciente la normativa reguladora del IS", de hecho, no se ha aportado " acreditación alguna de las tareas desempeñadas por las sociedades -pp. 28 a 30-. Siendo por lo demás claro, que, en un supuesto de simulación de prestaciones, concurre la nota de la ocultación.

El motivo se estima en parte.

Octavo. Sobre las costas.

Al estimarse en parte el recurso cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. María del Carmen Armesto Tinoco, en nombre y representación de PROMEDIOS ECLUSIVAS DE PUBLICIDAD SLU, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2018 (RG 3261/16 y 3251/16), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho Cuarto y Sexto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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