

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

Referencia: NFJ086585

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia 1730/2022, de 29 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 769/2018

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones de los administradores. Teoría del vínculo.** Afirma la Sala, apoyada en diversa doctrina y jurisprudencia, que la teoría del vínculo no absorbe, siempre y en todo caso, las funciones laborales, por las mercantiles; de donde se sigue que es legítimo retribuir aquellas funciones, al margen de los cauces establecidos por las normas mercantiles (los estatutos). Pues bien, en el presente caso el administrador, antes de ser nombrado Administrador único de la filial española, prestaba servicios para la matriz, en virtud de un contrato laboral de alta dirección, y percibía la misma retribución que se mantuvo, por decisión expresa y escrita del Socio Único, la matriz belga, cuando adquirió también aquella condición. Siendo esto así, afirma la Sala que la manifestación de voluntad de retribuirle no conste en los estatutos, puede entenderse, en los términos que afirma la demanda, una mera cuestión formal, irrelevante a los fines de considerarse que se incumple la finalidad de la Ley de Sociedades de Capital, por cuanto la decisión del socio único tiene la misma fuerza que un acuerdo de la Junta General, expresada a través de los estatutos. Expuesto lo anterior, la Audiencia trae a colación la STS, de 17 de diciembre de 2015, recurso nº 2181/2013 (NCJ060690), que reafirma su doctrina sobre la prohibición de las retribuciones de los administradores de la sociedad, al margen de los estatutos, y la finalidad a la que responde de evitar el abuso por parte de los socios que son administradores, que puedan fijar libremente sus retribuciones (que está en la base de la teoría del vínculo), y por tanto, la protección de los socios. Pero, además de la casuística que se deriva de la realización de funciones comunes u ordinarias, a las que se refieren ambas sentencias, establece como límite lo que denomina como «abuso de formalidad» (de quien opone la necesidad de la mención estatutaria), que se produciría en un caso, como el presente, en que la sociedad filial tiene socio único, la sociedad matriz, que mediante el contrato inicial, y posteriormente mediante la confirmación escrita mantuvo las remuneraciones que percibía el ahora administrador como gerente, desarrollando las funciones propias de un comercial, cuando fue designado administrador único, pues este socio único no puede resultar perjudicado por la falta de reflejo estatutario del contrato que fija la retribución del Administrador, en la medida que los estatutos han podido modificarse en cualquier momento por la sola voluntad del socio único. En definitiva, concluye la Sala afirmando que, en cada caso, se tratará de una cuestión de prueba, y en este caso se ha probado que el administrador realizaba esa dualidad de funciones. La prueba testifical practicada en autos ha puesto de relieve que el administrador desarrollaba efectivamente un trabajo profesional como técnico comercial, desarrollando tareas de gestión ordinaria no ejecutiva, independientemente de las realizadas en su condición de administrador; que estas tareas le ocupaban más del 80% de su jornada, que era común con la del resto de trabajadores de la empresa, de donde se desprende que la retribución discutida no lo era por su condición de administrador. Por tanto, se estima el recurso en cuanto a esta pretensión y se anula la resolución recurrida, considerándose las retribuciones en cuestión un gasto deducible y no una liberalidad, lo que hace innecesario que la Audiencia se refiera al concepto de trabajador europeo, o al diferente tratamiento de la retribución en el IRPF del administrador.

**Amortizaciones. Amortización del inmovilizado inmaterial. Amortización y el deterioro de la inversión realizada en una plataforma logística en Italia.** La Inspección rechazó estos gastos al no haber justificado cuáles son los bienes del activo fijo y no corriente que se han amortizado, vida útil de los mismos, ni las bases de la amortización. No se ha discutido, pues, ni su contabilización, ni su carácter de inmovilizado intangible, por lo que son cuestiones ajenas al debate, que es estrictamente probatorio. Afirma la Sala que el obligado tributario ni ha justificado qué bienes, derechos u otros recursos controla económicamente ni cuáles son los bienes del activo fijo o no corriente de la empresa (material, intangible e inversiones inmobiliarias) que se han amortizado. En definitiva, el obligado tributario ni ha justificado que controla económicamente bienes, derechos y otros recursos; ni que se trate de bienes del activo fijo o no corriente; ni que la amortización haya recogido la depreciación efectiva anual de los elementos del activo fijo de la empresa, por lo que el gasto por amortización no puede considerarse deducible. Por lo que se refiere al deterioro, no se ha acreditado cuáles son los elementos del inmovilizado cuya pérdida por deterioro ha contabilizado por lo que tampoco puede admitirse su deducción. En conclusión, señala la Sala que no basta con afirmar que con esa inversión se adquirió unos derechos comerciales, que no se han acreditado, ni que una vez que se decidió no hacer una inversión adicional para la compra de determinados activos (cámaras frigoríficas, implantación de un sistema informático, etc.), se dio por resuelto el contrato, sin que hubiera recuperación alguna de la inversión. Se desestima el motivo, ya que considera la Audiencia que la liquidación

ha desmontado con argumentos solventes esta postura empresarial, que, por otra parte, resultaría poco comprensible, y frente a ello nada se ha opuesto.

**PRECEPTOS:**

RD 1514/2007 (PGC), norma 6.<sup>a</sup>.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.1 e).

**PONENTE:**

*Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.*

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000769 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 08040/2018

Demandante: Eurogroup España Frutas y Verduras, S.A. Unipersonal

Procurador: SRA. LLORENS PARDO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

**SENTENCIA**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGRO

Madrid, a veintinueve de marzo de dos mil veintidós.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 769/2018, promovido por la Procuradora Sra. Llorens Pardo, en nombre y representación de la Entidad Eurogroup España Frutas y Verduras, S.A. Unipersonal, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 18/9/2018, -reclamación NUM000-, por la que se desestimó la reclamación deducida frente a la liquidación, de 31/10/2014, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2009 a 2011.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 18/9/2018, -reclamación NUM000-, por la que se desestimó la reclamación deducida frente a la liquidación, de 31/10/2014, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2009 a 2011.

#### Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en plazo, en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

#### Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Llorens Pardo, presentó escrito de demanda el 9/4/2019, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que revoque la resolución impugnada, al no ser conforme a derecho, imponiendo a la Administración las costas del recurso.

#### Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 22/5/2019, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

#### Quinto.

Recibido el juicio a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos; se formularon por las partes sus respectivos escritos de conclusiones y se señaló para votación y fallo el día 16/2/2022, en que ha tenido lugar. En este proceso se han seguido las prescripciones legales, salvo el plazo para dictar sentencia, que no se ha podido cumplir por razones de sobrecarga de trabajo.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero. Objeto del recurso. Hechos relevantes y contenido de la regularización. Cuestiones litigiosas.

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 18/9/2018, -reclamación NUM000-, por la que se desestimó la reclamación deducida frente a la liquidación, de 31/10/2014, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), referida al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2009 a 2011.

2. Los antecedentes de hecho que conviene tener presente para la resolución del litigio son, en esencia, en síntesis y por lo que ahora interesa, los siguientes.

Las actuaciones inspectoras seguidas frente a la entidad recurrente por el IS, ejercicios 2009 a 2011, se iniciaron el 14/5/2014; se levantó acta de disconformidad A02- NUM001, y se notificó la liquidación derivada de la misma el 31/10/2014.

La regularización llevada a cabo por la liquidación consistió en lo siguiente:

En las declaraciones por el IS de los ejercicios 2009 a 2011, consignó el obligado gasto en concepto de remuneraciones satisfechas a D. Germán, que la Inspección rechazó.

En la declaración del 2009 se dedujo el obligado la amortización y el deterioro en relación con su participación en un contrato de desarrollo firmado con la entidad Eurogroup Italia SRL, gastos que también rechazó la Inspección.

Frente a ella, la entidad recurrente interpuso recurso de reposición, que fue desestimado mediante acuerdo de 13/1/2015, y frente a él dedujo reclamación ante el TEAC, que la desestimó en la resolución frente a la que se dirige este recurso.

### 3. Las cuestiones litigiosas que plantea la demanda son:

- Deducibilidad como gastos de las retribuciones satisfechas a D. Germán.
- Deducibilidad de la amortización y el deterioro en relación con la inversión realizada en una plataforma logística en Italia.

**Segundo.** *Sobre la consideración como gasto deducible de las retribuciones satisfechas al Administrador único, Sr. Germán.*

1. La regularización practicada por la Administración Tributaria, confirmada por el TEAC, sostiene que las retribuciones percibidas por el Sr. Germán, por importe de 242.000 euros del ejercicio 2009, de 256.000 euros en 2010 y de 280.000 euros del ejercicio 2011, no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades (IS) de la entidad recurrente, por aplicación de la teoría del vínculo.

Para llegar a esta conclusión, parte del hecho de que el Sr. Germán era el Administrador único de la sociedad, en cuyos estatutos no existe ninguna mención a la retribución que, en su caso, debía percibir el órgano de administración.

El Sr. Germán ha estado dado de alta en la Seguridad Social como personal de alta dirección, mediando el correspondiente contrato laboral, como gerente de la Compañía.

En consecuencia, en este periodo ejerció como administrador único (no socio) y como gerente.

Se trata de la controversia jurídica de la llamada "teoría del vínculo", que se da cuando una misma persona ostenta un cargo en el Consejo de Administración y, a su vez, un cargo de alta dirección, dándose una dualidad de relaciones de esa persona (mercantil y laboral) respecto de la sociedad en cuestión. En ese contexto, la teoría del vínculo sostiene que la relación mercantil absorbe a la relación laboral.

Sobre esta teoría construye la Inspección (y lo confirma el TEAC) que las retribuciones percibidas por el Sr. Germán tienen el carácter de liberalidades no deducibles en virtud del artículo 14.1 e) 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 (TRLIS).

Considera la liquidación que la remuneración fijada en contrato, al carecer de la cobertura estatutaria, debe ser considerada como una liberalidad, porque sus funciones mercantiles absorben, en virtud de la teoría del vínculo, las derivadas del contrato de alta dirección. Por ello no admitió la deducibilidad de las cantidades percibidas por su cargo de Gerente, porque las retribuciones de los órganos de administración de las sociedades anónimas únicamente son deducibles cuando son obligatorias por aplicación del correspondiente precepto estatutario.

Además, tanto la liquidación como la resolución del TEAC sostienen que estas retribuciones, que se le han abonado, derivan de su calidad de administrador de la sociedad, y no de su condición de gerente.

Dice la liquidación:

"En los estatutos sociales del obligado tributario no existe ninguna mención a la retribución que, en su caso, debería percibir el órgano de administración.

El Sr. Germán ha estado dado de alta en la Seguridad Social como personal de alta dirección, mediando el correspondiente contrato laboral, durante el periodo comprobado, ejerciendo las funciones propias del Gerente de la compañía.

Las retribuciones a los miembros de los órganos de administración de las sociedades anónimas únicamente son deducibles cuando son obligatorias por aplicación del correspondiente precepto estatutario.

De no existir dicha previsión estatutaria las retribuciones a los administradores tienen la consideración de liberalidades no deducibles por aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.1.e del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .

El hecho de que el Sr. Germán haya estado dado de alta en la Seguridad Social como personal de alta dirección, mediando el correspondiente contrato laboral, no es relevante para determinar la naturaleza del vínculo que lo une a la empresa, pues la pertenencia al órgano de administración y la realización de funciones directivas

excluyen la existencia de la ajenidad propia de la relación laboral, lo que permite concluir que las retribuciones que se le han abonado se derivan de su calidad de administrador de la sociedad.

Estas mismas consideraciones son mantenidas en numerosa jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que destacamos la Sentencia 7060/2008, de trece de noviembre de dos mil ocho, así como por la Dirección General de Tributos en Consulta de 12 de marzo de 2009".

**2.** La demanda, en cambio, sostiene que es correcta la deducibilidad de esas retribuciones, basándose en que la teoría del vínculo debe examinarse caso por caso, no siendo una categoría general, y que debe reservarse para aquellos supuestos en los que no exista diferenciación de funciones, que no es el caso, porque ha acreditado que realizaba efectivamente otras funciones, que no son propias de sus facultades como Administrador único.

Además, sostiene que la relación entre la entidad recurrente y el Sr. Germán debe calificarse como laboral, pues se dan las notas de ajeneidad y dependencia, como se desprende de que la Tesorería General de la Seguridad Social lo considera trabajador por cuenta ajena, y ha tributado por el IRPF como rendimiento del trabajo.

En fin, se refiere al diferente tratamiento tributario de dichas remuneraciones, que han sido declaradas por el perceptor en el IRPF, y a la condición de trabajador que se desprende de las diferentes sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

**3.** Los elementos fácticos sobre los que se asienta la decisión de la liquidación no han sido objeto de controversia, y son, en síntesis y en esencia, los siguientes:

El Sr. Germán fue contratado como empleado (gerente) con relación laboral de alta dirección el 1 de enero de 2006, al amparo del R.D. 1382/1985, de 1 de agosto, por la entidad Eurogroup S.A., de nacionalidad belga, socio único de la entidad recurrente, prestando sus servicios para la Oficina de Representación Española de la empresa Eurogroup, S.A. Se estableció la retribución correspondiente a este cargo y función, así como las restantes condiciones laborales.

De dicho contrato importa resaltar que se estipuló que dependería, tanto funcional como jerárquicamente, del órgano de Administración de Eurogroup S.A. En particular debería asumir las tareas necesarias para constituir, poner en marcha y dirigir como gerente una nueva sociedad mercantil en España.

Esto se tradujo en la creación de la nueva sociedad, la entidad recurrente, en escritura pública de 30 de enero de 2006, en la que se le nombró Administrador único; y el 8 de febrero de 2006, el apoderado de la empresa matriz Eurogroup, S.A. comunicó que el alto directivo (Sr. Germán) a partir de esa fecha pasaría a formar parte de la nueva empresa Eurogroup España Frutas y Verduras, S.A., como gerente de la misma, respetándose los derechos económicos y profesionales estipulados, en especial la remuneración, jornada y antigüedad alcanzadas.

Las facultades otorgadas al Administrador único por los Estatutos son las propias de este órgano de Administración, y no han sido discutidas.

En definitiva, se sostiene que la retribución pactada con la matriz se ha mantenido una vez que el Sr. Germán adquirió la condición de administrador único de la sociedad española, y responde a su trabajo diario, y no a su nueva condición de administrador único, no socio, de la filial española; trabajo diario, que ya realizaba para la empresa matriz, consistente en el ejercicio de su profesión de técnico comercial.

**4.** Como quiera que la pretensión actora se fundamenta en la diferenciación de funciones, la demanda analiza pormenorizadamente las que se derivan del contrato de alta dirección, y las que le corresponden como Administrador único, a cuyo efecto practicó, tanto en el expediente administrativo, como ante nosotros, prueba testifical, cuya valoración, con arreglo a la sana crítica nos conduce a la decisión que ahora tomamos, de que realmente el Sr. Germán realizó, además de su condición de administrador único, con funciones muy limitadas, por cierto, otras de carácter ordinario o común, que justifican la retribución pactada.

**5.** Acreditada la doble relación, cabe preguntarse si es ésta indiferente según la teoría del vínculo, siempre y en todo caso, porque la relación mercantil absorbe en todo caso a la laboral.

**6.** La liquidación se inclina por la respuesta positiva apoyándose en la Sentencia de la Sala Tercera del TS de 13/11/2008 (rec.2578/2004), cuya aplicabilidad rechaza la demanda, por no referirse a un caso con las características del que nos ocupa, sino que el presupuesto de hecho consistía en la confusión entre las funciones del Consejero Delegado con el de alto directivo de la sociedad, de la que se concluyó que la relación era sólo mercantil, y no laboral, que no es el caso. O bien en la sentencia de la Sala Tercera del TS de 22/12/2011 (rec.6688/2009), en la que la retribución discutida era de un Administrador solidario, que, a su vez, era alto directivo de la empresa, con el que no existía contrato laboral de alta dirección, ni la Junta General de Accionistas había fijado la retribución del administrador, que tampoco es el caso. O bien, la Sentencia de la Sala Cuarta del TS, de 24/2/2014 (rec.unif. doct. 1684/2013), en la que el presupuesto de hecho que llevó a la conclusión de que la

relación era mercantil no era como el presente, sino que la confusión de funciones se daba entre el Director General, que era a la vez Vocal del Consejo de Administración, y socio de la empresa con el 16% de las acciones.

**7.** De ello concluye la demanda que se pone en evidencia una aplicación indebida de la teoría del vínculo ya que en el presente caso no existen indicios de que el cargo de Administrador Único haya eclipsado la posibilidad y realidad del trabajo dependiente desempeñado por el Sr. Germán, con un contenido ordinario o común, propio de la relación laboral.

**8.** La distinción de funciones se ha admitido por parte de la jurisprudencia, alguna de cuyas sentencias cita la liquidación, la de 26 de septiembre de 2013 (rec. 4808/2011), aunque de ella extrae otra consecuencia. En efecto, esta sentencia reconoce que se ha considerado compatible la relación de carácter laboral especial de alta dirección (gerencia), con la de carácter mercantil del cargo de Administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que se llevan a cabo por razón del último cargo, y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los Estatutos.

La posibilidad de coexistencia de funciones correspondientes a miembros de un órgano de administración societario, que a la vez tiene una relación laboral, se contempla por la resolución del TEAC acudiendo a la doctrina de la sentencia de la Sala Tercera TS de 13/11/2008 (rec. 2578/2004), siempre que esta relación laboral sea en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, con la finalidad de realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios.

La justificación dada por la liquidación en la aplicación de esta teoría parte de la Sentencia de la Sala Cuarta del TS de 30/12/1992, según la cual la relación jurídica de los consejeros ejecutivos que simultáneamente desempeñen funciones de alta dirección o alta gerencia es de naturaleza mercantil y no laboral; de dicha doctrina se infiere también que si los consejeros no son ejecutivos, es perfectamente compatible la coexistencia de una relación laboral con la pertenencia al Consejo de Administración. Ello es así porque el fundamento de la teoría del vínculo está basado en el hecho de que la dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las entidades mercantiles.

Pero lo cierto es que tampoco cabría excluir, en virtud de esta doctrina, aquellas otras funciones que no se pueden desempeñar individualmente por su condición de miembro del órgano societario, sino que corresponden al socio único a través de sus representantes en la filial española.

**9.** Como argumento complementario, cabría referirse a la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 10/5/2016, que llegó a conclusiones que compartimos, que se orientan a examinar caso por caso si es o no aplicable la teoría del vínculo, que no se construye como una verdad inmutable (decimos nosotros), ni como una presunción iuris et de iure, sino que en ocasiones existirá tal confusión de funciones, y en otras no, dependiendo de cada caso controvertido.

Esta resolución, dictada en el recurso interpuesto contra la negativa de la Registradora a inscribir una modificación de estatutos sociales, contempla la posibilidad de retribuir al Administrador por servicios ajenos al ejercicio de las facultades inherentes al cargo de Administrador. Admite, pues, una doble consideración de las retribuciones, la de las funciones inherentes al cargo de administrador, y las extrañas a dicho cargo.

No es preciso reproducir su texto íntegro; basta con reseñar esa posibilidad, que no hace sino coadyuvar a la doctrina, apoyada en diversas sentencias, de que la teoría del vínculo no absorbe, siempre y en todo caso, las funciones laborales, por las mercantiles; de donde se sigue que es legítimo retribuir aquellas funciones, al margen de los cauces establecidos por las normas mercantiles, (los estatutos).

**10.** Ya se ha advertido que el Sr. Germán, antes de ser nombrado Administrador único de la filial española, prestaba servicios para la matriz, en virtud de un contrato laboral de alta dirección, y percibía la misma retribución que se mantuvo, por decisión expresa y escrita del Socio Único, la matriz belga, cuando adquirió también aquella condición. Siendo esto así, que la manifestación de voluntad de retribuirle no conste en los estatutos, puede entenderse, en los términos que afirma la demanda, una mera cuestión formal, irrelevante a los fines de considerar que se incumple la finalidad de la Ley de Sociedades de Capital, por cuanto la decisión del socio único tiene la misma fuerza que un acuerdo de la Junta General, expresada a través de los estatutos.

Es relevante la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, recogida en la sentencia de 17/12/2015 (rec. 2181/2013) (ECLI:ES:TS:2015:5225), -y las que cita-, que reafirma su doctrina sobre la prohibición de las retribuciones de los administradores de la sociedad, al margen de los estatutos, y la finalidad a la que responde de evitar el abuso por parte de los socios que son administradores, que puedan fijar libremente sus retribuciones (que está en la base de la teoría del vínculo), y por tanto, la protección de los socios. Pero, además de la casuística que se deriva de la realización de funciones comunes u ordinarias, a las que nos hemos referido (que esta sentencia también recoge) establece como límite lo que denomina como "abuso de formalidad" (de quien opone la necesidad de la mención estatutaria), que se produciría en un caso, como el presente, en que la sociedad filial

tiene socio único, la sociedad matriz, que mediante el contrato inicial, y posteriormente mediante la confirmación escrita mantuvo las remuneraciones que percibía el Sr. Germán como gerente, desarrollando las funciones propias de un comercial, cuando fue designado administrador único, pues este socio único no puede resultar perjudicado por la falta de reflejo estatutario del contrato que fija la retribución del Administrador, en la medida que los estatutos han podido modificarse en cualquier momento por la sola voluntad del socio único.

Concluye esta sentencia que "la función del art. 130 TRLSA , en orden a proteger al socio de los abusos que puedan cometerse con las remuneraciones de los administradores, a fin de que tenga una información clara sobre cuáles son tales remuneraciones, y residenciar en la junta de socios, con las mayorías necesarias para modificar los estatutos, la competencia para fijar el régimen retributivo, pierde su sentido cuando se trata de una sociedad de socio único, que ha tenido por tanto perfecto conocimiento del régimen retributivo, aunque haya sido fijado en contrato, y que además es quien ha decidido dicho régimen, como ya declaramos en la sentencia num. 1147/2007, de 31 octubre ".

**11.** En fin, no está de más traer a colación el criterio fijado en resolución del TEAC, de 5/7/2016 (RG 6112/2015; recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT), según la cual es posible realizar otras funciones de las propias de la relación societaria (así debe entenderse, sensu contrario, de lo expresado en esta resolución: "...cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, no teniendo la consideración de gasto deducible la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, de no estar prevista en los Estatutos Sociales remuneración del cargo de administrador").

Por lo que, en cada caso, se tratará de una cuestión de prueba, y en este caso se ha probado que el Sr. Germán realizaba esa dualidad de funciones.

La prueba testifical practicada en autos ha puesto de relieve que el Sr. Germán desarrollaba efectivamente un trabajo profesional como técnico comercial, desarrollando tareas de gestión ordinaria no ejecutiva, independientemente de las realizadas en su condición de administrador; que estas tareas le ocupaban más del 80% de su jornada, que era común con la del resto de trabajadores de la empresa, de donde se desprende que la retribución discutida no lo era por su condición de administrador.

No se confunden estas funciones ordinarias con las propias de la gestión y la representación de la sociedad a las que se refiere la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26/2/2018 (rec. 3574/2017) aducida por el Abogado del Estado.

Se estima el recurso en cuanto a esta pretensión y se anula la resolución recurrida, considerándose las retribuciones en cuestión un gasto deducible y no una liberalidad, lo que hace innecesario que nos refiramos al concepto de trabajador europeo, o al diferente tratamiento de la retribución en el IRPF del Sr. Germán.

### **Tercero.** *Sobre la amortización y el deterioro de la inversión realizada en una plataforma logística en Italia.*

La entidad recurrente y la entidad Eurogroup Italia, S.R.L. suscribieron el 28/1/2008 un contrato de desarrollo comercial para el mercado de Italia, comprometiéndose a crear una plataforma logística común en Verona (Italia) para la distribución de mercancía de origen español e italiano a los clientes de la segunda. El importe de la inversión realizada por la entidad recurrente fue de 515.000€, registrado contablemente como inmovilizado intangible. El contrato fue resuelto el 24/9/2009.

En el IS 2009, la entidad recurrente contabilizó como amortización 103.000€, y 173.540,95€ como deterioro, que dedujo de la base imponible.

Para llegar a la suma de la amortización, dividió la inversión entre los cinco años de vida útil, según la norma 6ª. Del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por R.D. 1514/2007, de 16/11.

La Inspección rechazó estos gastos al no haber justificado cuáles son los bienes del activo fijo y no corriente que se han amortizado, vida útil de los mismos, ni las bases de la amortización. No se ha discutido, pues, ni su contabilización, ni su carácter de inmovilizado intangible, por lo que son cuestiones ajenas al debate, que, como veremos, es estrictamente probatorio.

En efecto, dijo la liquidación que "...del hecho que el obligado tributario y la entidad Eurogroup Italia SRI hayan firmado el que han venido a denominar "Contrato de desarrollo", y de que Eurogroup España Frutas y Verduras S.A.U. haya pagado a Eurogroup Italia SRI el importe que se fija en dicho escrito no quiere decir, que en virtud del mismo se hayan adquirido determinados bienes o derechos".

Además, analizando el contrato suscrito y la misiva en la que se consideró resuelto, por las razones que expone, -a las que nos remitimos, porque no han sido desvirtuadas-, la liquidación manifestó "...el simple análisis del texto del "Contrato de desarrollo" y de la carta de resolución no permite conocer cuál es el objeto cierto de contrato o la causa del mismo, en definitiva, del escrito no se deducen cuáles son los bienes o derechos adquiridos"; alcanzando la siguiente valoración "...toda lo anterior permite concluir que la titularidad de los despachos, de los

clientes y de la plataforma va a ser exclusivamente de Eurogroup Italia SRI, y que no existen pruebas de que Eurogroup España Frutas y Verduras S.A.U. pague 525.000€ a cambio algún bien o derecho de propiedad concreto sobre la plataforma o sobre el uso que se haga de la misma. Esta conclusión viene ratificada por el hecho de que la resolución del denominado "Contrato de desarrollo" no haya dado lugar al menor ingreso o indemnización a favor de Eurogroup España Frutas y Verduras S.A.U.

Por consiguiente, el pago realizado por Eurogroup España Frutas y Verduras S.A.U. a Eurogroup Italia SRI carece de contraprestación, es decir, constituye una liberalidad, y como tal, no puede dar lugar a la deducción de gastos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades según lo dispuesto en el artículo 14.1.e del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

En el caso que nos ocupa, el obligado tributario ni ha justificado qué bienes, derechos u otros recursos controla económicamente ni cuáles son los bienes del activo fijo o no corriente de la empresa (material, intangible e inversiones inmobiliarias) que se han amortizado. El obligado tributario se limita a señalar que "Todas las instalaciones de la base logística son bienes muebles, como ordenadores, mobiliario de oficina, sillas, mesas etc" pero en ningún momento justifica cuáles son los elementos que controla económicamente y, en caso de existir, si son o no amortizables. Por otra parte, señala la inspección que "...del escrito no se deducen cuáles son los bienes o derechos adquiridos" y que " Todo lo anterior permite concluir que la titularidad de los despachos, de los clientes y de la plataforma va a ser exclusivamente de Eurogroup Italia SRI, y que no existen pruebas de que Eurogroup España Frutas y Verduras S.A.U. pague 525.000€ a cambio algún bien o derecho de propiedad concreto sobre la plataforma o sobre el uso que se haga de la misma. Esta conclusión viene ratificada por el hecho de que la resolución del denominado "Contrato de desarrollo" no haya dado lugar al menor ingreso o indemnización a favor de Eurogroup España Frutas y Verduras S.A.U."

En definitiva, el obligado tributario ni ha justificado que controla económicamente bienes, derechos y otros recursos; ni que se trate de bienes del activo fijo o no corriente; ni que la amortización haya recogido la depreciación efectiva anual de los elementos del activo fijo de la empresa, por lo que el gasto por amortización no puede considerarse deducible.

Por lo que se refiere al deterioro, señalar que una empresa debe proceder a contabilizar una pérdida por deterioro por valor de un elemento del inmovilizado cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

El obligado tributario no ha acreditado cuáles son los elementos del inmovilizado cuya pérdida por deterioro ha contabilizado por lo que tampoco puede admitirse su deducción.

Pues bien, frente a aquellas razones nada ha argüido la demanda (el escrito de conclusiones ni menciona esta pretensión) limitándose a impartir una brillante lección de conceptos contables, que son inocuos para enervar las conclusiones de la liquidación, es decir la falta de prueba de los elementos sobre los que se ha llevado acabo la amortización, y sobre los que opera el deterioro.

No basta con afirmar que con esa inversión se adquirió unos derechos comerciales, que no se han acreditado, ni que una vez que se decidió no hacer una inversión adicional para la compra de determinados activos (cámaras frigoríficas, implantación de un sistema informático, etc), se dio por resuelto el contrato, sin que hubiera recuperación alguna de la inversión.

La liquidación ha desmontado con argumentos solventes esta postura empresarial, que, por otra parte, resultaría poco comprensible, y frente a ello nada se ha opuesto.

Se desestima.

#### **Cuarto. Costas procesales.**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, al estimarse parcialmente la pretensión actora, no procede hacer expresa condena en costas.

En atención a cuanto se ha expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

**FALLAMOS**

Estimar en parte el recurso número 769/2018, promovido por la Procuradora Sra. Llorens Pardo, en nombre y representación de la Entidad Eurogroup España Frutas y Verduras, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 18/9/2018, -reclamación NUM000-, que se anula parcialmente por no ajustarse a derecho, así como la liquidación de la que trae causa, con el alcance que se infiere de la fundamentación de esta sentencia, sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta- expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, 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.