

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086975

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 961/2022, de 11 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7626/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribución del capital propio. *Retribución abonada al socio al 95% del capital, que no es administrador, como trabajador de la empresa.* Los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS, cuando observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental. La Sala se remite a la STS de 6 de julio de 2022, recurso n.º 6278/2020 (aún no publicada), que justifica la procedencia de la deducción como gasto de las retribuciones abonadas al socio trabajador (no administrador) de la sociedad cuando se acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental, pues lo que determina su posible deducción es la realidad de la prestación del servicio, su efectiva retribución y su correlación con la actividad empresarial. Considera el Tribunal que la Administración confundía personalidades y de propiedades al apuntar que el socio era el «dueño» o «propietario» de la empresa, obviando que existen dos personalidades jurídicas diferenciadas, la de la sociedad y la de sus socios. Los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS, cuando observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental. En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada pues, sin que se haya cuestionado la inscripción contable del gasto, la imputación con arreglo a devengo o la justificación documental, avala, en contra de la doctrina que acabamos de expresar, el rechazo de la deducción sobre la base de la ausencia de ajenidad en la relación entre el socio mayoritario no administrador y la recurrente, circunstancia que, conforme hemos apuntado, por sí misma, resulta ineficaz, tanto para excluir la específica correlación con la actividad empresarial como para armar, desde la mera abstracción de una operación de calificación jurídica, su consideración como liberalidad o, incluso, como retribución de los fondos propios [Vid., ATS de 14 de julio de 2021, recurso n.º 7626/2020 (NFJ083025) y STSJ de Castilla y León (Sede en Burgos), de 9 de octubre de 2020, recurso n.º 229/2019 (NFJ080351) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17 y 27.

Ley 58/2003 (LGT) arts. 3, 6, 8, 15 y 16.

Constitución Española, art. 31.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 14.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 961/2022

Fecha de sentencia: 11/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7626/2020

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 14/06/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7626/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 11 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7626/2020, interpuesto por Productos Duz, S.L., representado por el procurador de los Tribunales don Álvaro Benjamín Moliner Gutiérrez, bajo la dirección letrada de don Victor Manuel Rodríguez Martín, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León ("TSJCyL"), con sede en Burgos, el 9 de octubre de 2020, en el recurso núm. 229/2019.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia núm. 148/2020 de 9 de octubre de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede de Burgos) del TSJCyL, que desestimó el recurso núm. 229/2019, interpuesto por la mercantil Productos Duz SRL, representada por el procurador Don Álvaro Benjamín Moliner Gutiérrez y defendida por letrado Don Víctor Manuel Rodríguez Martín, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo regional de Castilla y León (TEAR de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos) de 26 de junio de 2019, estimatoria parcialmente de las reclamaciones económico-administrativa contra acuerdo de liquidación provisional, concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, cantidad a ingresar de 10.935,68 euros, de los cuales 9,769,23 corresponden a la cuota del impuesto y 1.166,45 euros a intereses de demora; y frente a acuerdo sancionador, este último anulado por el TEAR de Castilla y León.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación.*

1.- Preparación del recurso. El procurador don Álvaro Benjamín Gutiérrez Moliner, en representación de Productos Duz S.L., mediante escrito de 6 de noviembre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 9 de octubre de 2020.

El TSJCyL tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 25 de noviembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 14 de julio de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si las retribuciones, acreditadas y contabilizadas, que perciba un trabajador -que, además, es socio mayoritario-, de una entidad mercantil, por los trabajos efectivamente realizados para dicha sociedad, constituyen una liberalidad no deducible, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado estrictamente, como un donativo o una liberalidad gratuita.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Álvaro Benjamín Moliner Gutiérrez, en representación de Productos Duz, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 21 de septiembre de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que ésta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ("LJCA"), "BOE" núm. 167, de 14 de julio; los artículos 212 y 212.bis del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital ("LSC"), "BOE" núm. 161, de 3 de julio; el artículo 305 de la Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social ("LGSS"), "BOE" núm. 261, de 31 de octubre; el artículo 1.2.c de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto de Trabajo Autónomo, "BOE" num. 166, de 12 de julio; y el artículo 14.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo.

Afirma que existen muchas sentencias que, en aplicación del artículo 14.1 TRLIS, consideran como una liberalidad, no deducible del Impuesto sobre Sociedades, la retribución al administrador, si esta no se recoge en los estatutos sociales.

Apunta que, sin embargo, las retribuciones percibidas por don Pedro Enrique no derivan de la circunstancia de ser administrador sino porque desde el año 1.999, es trabajador de la empresa, además de socio mayoritario de la misma. El cargo de administrador era ejercido por su padre y también socio, don Romulo.

Pone de manifiesto que es posible, como aquí ocurre, que el socio mayoritario no sea administrador de la sociedad. Defiende la posibilidad de que el socio mayoritario de una entidad sea simple trabajador, pero no administrador de la sociedad, situación que no es anómala.

Entiende que, por su condición, debe estar de alta en RETA (Régimen Especial de Trabajadores Autónomos) toda vez que los artículos 305 de la LGSS y 1.2.c de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto de Trabajo Autónomo, declaran expresamente comprendidos en el ámbito de aplicación de esa Ley, siempre que

cumplan los requisitos a los que se refiere el apartado anterior: c) Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

Apunta que siendo trabajador podría causar alta en el régimen general de seguridad social, pero como socio de control, igual que los administradores, y aunque no lo sea, también debe incluirse en el RETA, si bien matiza que, únicamente, la relación entre administrador y sociedad puede calificarse como de carácter de mercantil mientras que la relación que como socio trabajador tiene con la sociedad es de carácter laboral. Insiste en que el carácter mercantil queda reducido a la relación entre sociedad y administrador y que, en ningún caso, se extiende a los socios.

Aduce que para la sentencia impugnada lo determinante, en estos casos, no es la concreta retribución o efectivo desempeño de las actividades, sino el hecho de que al ser don Pedro Enrique, titular del 95% del capital de la recurrente, su relación con la sociedad no reúne las características necesarias de ajenidad que determinarían la existencia de una relación laboral, de modo que las cantidades percibidas no son susceptibles de deducción por gastos.

Muestra su desacuerdo con tal razonamiento porque, en su opinión, establece como requisito necesario para tener derecho a la deducción en el Impuesto sobre Sociedades, el requisito de ajenidad, considerando que esta no se produce cuando el socio o accionista tenga interés en la actividad de la empresa y sus resultados. A su juicio, el criterio es subjetivo y su aplicación genera inseguridad jurídica. Se pregunta cuál es el porcentaje por debajo del cual ya no existe ajenidad o sobre qué grado de interés en la empresa sería suficiente para declarar la ajenidad. Entiende que el criterio de ajenidad no es aplicable al caso en los términos expuestos, ya que está condicionado a algo tan difuso e inconcreto como el grado de interés de la persona que genera la retribución en la empresa que le retribuye.

De aplicarse a rajatabla este criterio -que es el expuesto en la sentencia- entiende que todas las grandes empresas españolas como Telefónica o Banco de Santander, no podrían deducir los gastos ocasionados por la mayoría de sus trabajadores, ya que son miles los que unen a su condición de trabajador de aquellas empresas la de accionista de estas.

En definitiva, considera que el criterio de ajenidad no es válido, por subjetivo, y que debe primar la norma y su interpretación jurisprudencial según la cual, solo la relación establecida entre el administrador y la sociedad es encuadrable dentro del artículo 14.1 del TRLIS y, por tanto, no será deducible la remuneración si no está recogido por los estatutos, pero que la relación entre la empresa y un trabajador, será siempre y exclusivamente laboral, aunque el trabajador ostente una participación mayoritaria en el capital social de la sociedad.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 8 de noviembre de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que las cantidades que la recurrente abonó a don Pedro Enrique, en el ejercicio 2014, ni eran gastos de personal ni eran liberalidades amparadas en las excepciones del art.14.1. e) TRLIS, por tanto, no podían tener la consideración de gasto deducible.

Entiende que esta consecuencia se ve abonada por los hechos demostrados en autos: que el contrato para tratar de acreditar la relación laboral era de 1999, anterior a su adquisición de la empresa, mientras que don Pedro Enrique en 2014 era dueño de la recurrente al 100% aunque no era administrador, pero sí secretario del Consejo; que en el contrato constaba en blanco la categoría profesional; que de la resolución del TEAR de Castilla y León se infiere que las funciones de pastelero de ese socio mayoritario eran ejercidas por otros empleados por cuenta ajena; y que, en todo caso, la carga de la prueba de la deducibilidad de los gastos correspondía a la recurrente y, por todo lo dicho, no la satisfizo.

Considera que, frente a lo anterior, los razonamientos del escrito de interposición del recurso tratan de asimilar a la recurrente con una sociedad cotizada, lo que carece de sentido. Aquí estaríamos ante una sociedad familiar, en la que se confunden propiedad y administración, hasta el punto en que esta última se desempeña, según los ejercicios, por don Pedro Enrique o su padre.

Por ello, cree que el supuesto es muy similar a todos los que invoca el propio recurso, en los que los Tribunales han considerado liberalidades no deducibles, las cantidades satisfechas por las sociedades a sus administradores.

El recurso esgrime también que es posible que un socio sea a la vez empleado de la sociedad. Esta hipótesis, en el plano teórico, no lo discute. Admite que es posible que así sea, pero en este supuesto, reitera, no se acredita.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de noviembre de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 4 de mayo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 14 de junio de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica.*

El debate de este recurso de casación consiste en determinar si la entidad recurrente puede deducir como gasto, en su impuesto de sociedades, las cantidades que abonó a su socio mayoritario no administrador, en concepto de sueldo o retribuciones por los trabajos efectivamente realizados para dicha sociedad.

Para la Administración, esas cantidades abonadas no tienen el carácter de deducibles, al entender que, al no ser obligatorias, constituyen una liberalidad. Por el contrario, la sociedad recurrente defiende que dichos pagos son deducibles como gasto no pudiéndose aplicar el régimen jurídico de las retribuciones percibidas por los administradores.

En definitiva, se trata de decidir si la retribución por los servicios, desarrollados al amparo de un contrato de trabajo, que presta el socio mayoritario que no es administrador social, son deducibles por la sociedad en su Impuesto sobre Sociedades.

Segundo. *Relación con el recurso de casación 6278/2020.*

El presente recurso de casación es idéntico al rca. 6278/2020, deliberado en el mismo día que este recurso, y cuyo objeto lo constituía la sentencia de la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede de Burgos) del TSJCyL núm. 116/2020, de 27 de julio.

La única diferencia en cuanto al sustrato fáctico enjuiciado viene determinada por el periodo impositivo (ejercicio 2013 en el rca. 6278/2020 y aquí 2014) pues, por lo demás, ambos recursos se refieren a las mismas partes, esto es, a la Administración tributaria y a la sociedad Productos Duz SRL, además, con relación al carácter o no como deducible de la retribución abonada al socio don Pedro Enrique.

La Sala de Burgos en la sentencia impugnada en el presente recurso de casación así lo reconoce, expresando, literalmente lo siguiente:

"[...]Esta Sala, como señala la parte actora, ha conocido del recurso contencioso-administrativo nº 200/2019, interpuesto por la misma entidad mercantil Productos Duz SL, que ha sido resuelto mediante la sentencia nº 116/2020, de 27 de julio de 2020, de la que es ponente la Ilma. Sra. González García.

En el recurso citado 200/2019 era objeto de impugnación el acuerdo de liquidación provisional practicada por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013. En este recurso contencioso-administrativo nº 200/2019, los motivos alegados por la recurrente en fundamentación de la pretensión deducida eran los mismos."

Consecuentemente, la Sala de instancia se remite a su previa sentencia núm. 116/2020, de 27 de julio. Sin embargo, llama la atención que al transcribir los fundamentos de la expresada sentencia, la aquí recurrida omite cualquier consideración en torno a la alternativa que ofrecía la sentencia de 27 de julio de 2020, a efectos de avalar la no deducibilidad de las cantidades abonadas al socio don Pedro Enrique.

Así es, mientras que la sentencia núm. 116/2020, de 27 de julio, de forma un tanto ambivalente, se refería a que tales retribuciones abonadas podían conceptuarse jurídicamente -ambas, con la virtualidad de nociones excluyentes de la deducción-, como una pura liberalidad o como una retribución de fondos propios, la Sala de instancia evita la transcripción de aquellos apartados de su sentencia anterior, en los que se aludía, bien al hilo de la normativa de aplicación, bien al transcribir resoluciones que otras Salas diferentes, a una distribución de dividendos encubierta, esto es, a una retribución de fondos propios, circunstancia esta que, por lo demás, no fue la que justificó el rechazo de la deducción por parte de la oficina gestora, ya que esta solamente consideró que se trataba de una liberalidad.

Es más, aquella sentencia de la Sala de Burgos, de 27 de julio de 2020 llegaba a afirmar que, "entre las retribuciones de fondos propios, se encuentran los repartos de beneficios obtenidos por la sociedad, explicándose su inclusión en el precepto legal por el intento de evitar que bajo otra apariencia se produzcan distribuciones encubiertas de beneficios que sean deducidas como gastos del ejercicio".

Además, en el recurso de casación 6278/2020 -resuelto, por nuestra sentencia 950/2022, de 6 de julio, rca6278/2020-, el abogado del Estado afirmó que "las retribuciones satisfechas al socio en un caso como el presente

no serían deducibles, ya porque se consideren una retribución de fondos propios, ya por entenderse incluidas en el concepto de pura liberalidad que no reúne los requisitos establecidos por la jurisprudencia para la deducibilidad", reflexión esta que, al no haber dado pie la sentencia de instancia, no se recoge en el escrito de oposición del abogado del Estado en el presente recurso de casación.

No obstante, el abogado del Estado aquí pone de manifiesto que "[...]habría que reconducir el debate casacional a lo único que se sabe con certeza, esto es: que hubo unas retribuciones o cantidades satisfechas al socio único de la Recurrente, a cambio de un supuesto trabajo no acreditado y que ese socio único no era administrador de la Recurrente en el ejercicio, aunque era Secretario del Consejo de Administración. Por tanto, la cuestión a resolver en este recurso, a lo sumo, podría limitarse a plantear si las cantidades, acreditadas y contabilizadas, que un socio mayoritario, Secretario del Consejo y no administrador, percibe de una entidad mercantil, pueden calificarse como liberalidad no deducible [...]"

En consecuencia, con independencia de lo anterior, tratándose de los mismos hechos y habida cuenta de la remisión que la sentencia aquí impugnada realiza a su previa resolución de 27 de junio de 2020, razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica determinan que nos remitamos, a continuación, a lo expresado en nuestra sentencia 950/2022, de 6 de julio, rca 6278/2020, dictada el recurso de casación 6278/2020.

Tercero. Remisión a la sentencia 950/2022, de 6 de julio, rca 6278/2020 .

La sentencia 950/2022, de 6 de julio justifica la procedencia de la deducción como gasto de las retribuciones abonadas a don Pedro Enrique, de acuerdo con la siguiente argumentación:

"TERCERO. - Algunas precisiones para encuadrar la controversia

Antes de abordar el elemento nuclear del debate conviene poner de manifiesto las siguientes consideraciones.

1.- En cuanto a la perspectiva de enfoque.

Entendemos que la respuesta a la procedencia o no de la deducibilidad debe formularse en estricta consideración al Impuesto sobre Sociedades.

Aunque en el presente caso, el socio, don Pedro Enrique percibía las cantidades en concepto de sueldo, la óptica que ofrece la normativa del Impuesto sobre Sociedades no debería variar si, en lugar de acreditar el socio una nómina (sueldo), hubiese facturado a la sociedad, es decir, si hubiera percibido las cantidades que se pretende deducir mediante la expedición de las correspondientes facturas por sus servicios, como trabajador autónomo (ambas partes vienen a reconocer que está obligado a causar alta en RETA).

Dicho de otro modo, quizá no sea tan determinante la manera en la que el socio cobraba dichas cantidades, sino que, en realidad, lo esencial es que, de una u otra forma, las mismas constituyan un desembolso para la sociedad, cuya traducción a efectos fiscales sería la de gasto deducible.

Sin embargo, el argumento matriz de la sentencia impugnada no parece seguir esta premisa al centrarse en lo primero, es decir, en la ausencia de ajenidad y en la inexistencia de relación laboral.

Consideramos que el debate debió focalizarse con otras lentes. En efecto, la circunstancia de que la actividad desarrollada por don Pedro Enrique pudiera desplegarse, indistintamente, en el ámbito de una relación laboral (dependencia) o, en su caso, como trabajador autónomo -incluso, llegan a asomar, de forma improcedente, tanto en la resolución del TEAR de Castilla y León como en la sentencia impugnada que la confirma, evocaciones continuas al régimen jurídico y a la jurisprudencia de la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, situación ajena al supuesto de hecho del recurso- evidencia, en realidad, la debilidad del argumento central de la sentencia, pues, esa ausencia de ajenidad, argumento basilar para los jueces de Burgos en orden a rechazar la deducción, se diluiría para el caso de que el socio hubiese facturado a la sociedad como autónomo pues, como se ha expresado, lo trascendente es la realidad de la prestación del servicio, la de su efectiva retribución y, por supuesto, su correlación con la actividad empresarial

2.- En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF") del socio.

En la sentencia de 26 de setiembre de 2013, rec. 4808/2011, ECLI:ES:TS:2013:4820 tuvimos oportunidad de pronunciarnos sobre la deducción de la retribución abonada al administrador de una sociedad. En aquel caso negamos el derecho a deducir pues, además de la presunción legal de gratuidad del cargo de administrador de sociedades de responsabilidad limitada, los estatutos sociales disponían que el cargo de administrador fuera gratuito, por lo que -entendimos- la concesión de una retribución al administrador sólo podía hacerse con el carácter de liberalidad y, por tanto, no deducible según ley.

El supuesto nada tiene que ver con el presente, dado que aquí, don Pedro Enrique no es administrador; no obstante, interesa recordar, ahora, que en aquel recurso se esbozó el planteamiento de si podía incurrirse o no en doble tributación como consecuencia de, por un lado, no admitir la deducción en sede de Impuesto sobre Sociedades y, por otro lado, asumir la tributación de esa retribución percibida por el administrador- como rendimiento del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Rechazamos allí que pudiera existir la misma, afirmando que "no puede aceptarse la alegación de la recurrida de duplicidad impositiva a consecuencia de la tributación en IRPF por parte del Sr. [...] pues 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, debiéndose señalar que el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone: "Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas", a lo que ha de añadirse que, tal como consta en los Antecedentes, fue la propia empresa la que practicó la retención correspondiente."

Esta cuestión no ha sido aquí planteada y, en efecto, en ausencia de los requisitos jurídicos, subjetivos y objetivos para apreciar una doble tributación, el argumento al respecto decaería. Ahora bien, ello no impide explorar otras perspectivas, propiciadas, sin duda, por el planteamiento que, en este caso, parece haber vertebrado la posición de la Administración (y de la sentencia de instancia) esto es, una confusión de personalidades y de propiedades.

No se alude aquí a si don Pedro Enrique tributó en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las cantidades abonadas por la sociedad ni, en consecuencia, si lo hizo como rendimientos del trabajo (artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, "LIRPF", "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre) o, en su caso, como rendimientos derivados de actividades económicas (artículo 27.1 LIRPF).

El lance no se ha abordado por las partes ni, evidentemente, lo asumiremos nosotros, entre otras razones, porque no constituye objeto del presente recurso.

Sin embargo, no sobra poner de manifiesto que, situaciones como la que nos ocupa permitían la consideración del principio de regularización íntegra, principio que reclamaría -si se nos permite la expresión-, "homogenizar" el tratamiento fiscal en sede de sociedades y en sede de renta, precisión que, más allá del presente recurso, podría estar llamada a perfilar la solución de controversias semejantes futuras.

Homogenizar, en grueso trazo, impediría sostener, al mismo tiempo, una cosa y la contraria. Así -insistimos- con independencia de lo acontecido en el caso enjuiciado, resultaría incoherente negar las notas de dependencia y ajenidad, a los efectos de rechazar la deducción como gasto de las cantidades abonadas al socio, pero, al mismo tiempo, aceptar, en sede de su IRPF, la tributación de estas como rendimientos de trabajo.

3.- En cuanto a la calificación jurídica desplegada por la Administración.

Los actos de aplicación de los tributos responden, en definitiva, al ejercicio de una potestad reglada (art 6 LGT) en cuyos estrictos y nada permeables límites, debería desvanecerse cualquier reivindicación de base discrecional. Del mismo modo, la operación de calificación que se reconoce a la Administración "con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez" (art 13), tampoco puede concebirse desde una perspectiva discrecional.

Al fin y al cabo, lo que está en juego es el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios (art 3.2 LGT), a cuyo efecto, la Administración carece de facultades para calificar un determinado acto o negocio de forma libérrima, sino que, como presupuesto de su actuación tributaria posterior, habrá de ser cuidadosa a la hora de elegir y de aplicar los mecanismos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición.

En este sentido, en los argumentos esgrimidos por la Administración, en contra del eventual derecho a la deducción de la entidad contribuyente -y, en definitiva, asumidos y ampliados por la sentencia de instancia, en cuanto se refiere a la distribución de dividendos-, permiten evocar con claridad que, en el fondo, subyace la preocupación de evitar o amparar situaciones fraudulentas.

Así, la Oficina gestora se refería a que el socio es el "dueño" de la sociedad y la sentencia lo califica, con toda naturalidad, de "propietario de la empresa", aludiendo también a su "condición de propietario de la sociedad".

Con independencia del acierto o de la pertinencia jurídica de tales expresiones, lo cierto es que reafirman una idea de control, de un control sobre la sociedad que, parece relegar de forma cuasi automática, la premisa básica de la existencia de dos personalidades jurídicas diferenciadas, la de la sociedad y la de sus socios.

Desdibujar una premisa -con la finalidad de preservar la integridad del gravamen-, sobre la que, desde hace siglos, ha venido erigiéndose buena parte del Derecho actual, reclama una sólida justificación sin que, a nuestro juicio, la mera calificación jurídica pueda operar, siempre y en todos los casos, como tal justificación.

Cabe advertir que la Administración no se encuentra ante indiferentes jurídicos a la hora de asumir o proclamar una determinada calificación jurídica ni, por supuesto, al decidir si acude, precisamente, al expediente de la calificación (art 13 LGT) en lugar de al del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" (artículo 15LGT) -que sustituye al régimen jurídico del fraude de ley- o, en fin, al de "simulación" (artículo 16LGT).

Y es que, no parece adecuado denegar, sobre la sola base de la calificación jurídica, el derecho a la deducción, considerando que, o bien se trata de una retribución de fondos propios o, en su caso, de una liberalidad. En otras palabras, entendemos improcedente presuponer, por la sola vía de la calificación jurídica, que el pago de las cantidades al socio mayoritario, no administrador, respondiera a una finalidad, distinta a la de retribuir los servicios prestados en beneficio de la propia sociedad y en correlación a la actividad empresarial.

De entrada, la calificación jurídica que ofrece en este caso la Administración, atendidas las circunstancias concurrentes, se asienta sobre una base dúctil. Así, se observa que su discurso argumental en sede judicial parece abrir una alternativa, es decir, delata cierta dualidad, incompatible con la necesidad de que el presupuesto jurídico de su actuación, esto es, de la regularización tributaria, quede perfectamente delimitado. En efecto, insistimos en que, aunque se enuncie con carácter alternativo, resulta ilustrativa la conclusión del escrito de oposición del abogado del Estado cuando afirma que "las retribuciones satisfechas al socio en un caso como el presente no serían deducibles, ya porque se consideren una retribución de fondos propios, ya por entenderse incluidas en el concepto de pura liberalidad que no reúne los requisitos establecidos por la jurisprudencia para la deducibilidad."

Pues bien, no es neutro ni indiferente que, en el presente caso, tales retribuciones pueden conceptuarse jurídicamente -con la virtualidad de nociones excluyentes de la deducción-, como una pura liberalidad o como una retribución de fondos propios pues, con independencia de que ambas constituirían magnitudes excluidas de deducción (art 14 TRLIS), su naturaleza y consecuencias jurídicas son diferentes.

En definitiva, la motivación de la calificación jurídica de la que parte la Administración parece esbozarse en sede judicial de manera alternativa pese a que la Oficina gestora calificó los pagos al socio mayoritario no administrador de liberalidades al entender que, como consecuencia de la ausencia de dependencia y ajenidad, dichos importes abonados no resultaban obligatorios.

Por otro lado, tampoco cabe inferir la razón por la que, conforme a lo expuesto, no se acudiera a los mecanismos de los 15LGT o 16 LGT pues, la propia sentencia de instancia recoge el argumento de que "entre las retribuciones de fondos propios, se encuentran los repartos de beneficios obtenidos por la sociedad, explicándose su inclusión en el precepto legal por el intento de evitar que bajo otra apariencia se produzcan distribuciones encubiertas de beneficios que sean deducidas como gastos del ejercicio".

Cuarto. *La noción de gasto no deducible*

1.- La contextualización de la noción de gasto no deducible

Cuando el artículo 3.1 de la LGT alude a la capacidad económica de las "personas obligadas a satisfacer los tributos" no expresa un mero principio orientativo, sino que contiene un mandato para la ordenación del sistema tributario, reconocido, además, al máximo nivel normativo en el art. 31 de la Constitución.

Operando, por tanto, como límite de la potestad tributaria, la capacidad económica impedirá el gravamen de rentas ficticias y, a estos efectos, su ponderación deberá tomar como referencia, de entrada, la base imponible del tributo que, en el caso de sociedades, se calcula -en el método de estimación directa-, "corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas." (art 10.3 TRLIS).

A estos efectos, siempre sin perder de vista la referencia al principio de capacidad económica, cobran especial trascendencia las deducciones y, en particular, por lo que interesa a este recurso, los gastos deducibles.

En nuestra sentencia de 30 de marzo de 2021, rca 3454/2019, ya alertamos de que el concepto de gasto deducible no es pacífico, si bien se clarificó tras la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, "BOE" núm. 310, de 28 de diciembre, que remite al concepto más lógico y flexible de "gasto contable" que, sin perjuicio de que su definición deba verificarse por la normativa contable, se caracteriza como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma, el beneficio, superando los criterios de obligatoriedad jurídica, como el de indefectibilidad y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, nociones contrarias a la de gastos necesarios.

En aquella sentencia enfatizamos también que un "gasto contable", a estos efectos, debe realizarse para la obtención de ingresos, esto es, debe estar correlacionado con los ingresos, elemento que, necesariamente, se traslada, también, con carácter general, respecto de los gastos deducibles. Allí afirmábamos que "[...]" dicho de otro modo, si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como base el resultado contable de la entidad, los gastos contabilizados necesariamente sólo pueden ser aquellos realizados para la obtención de ingresos, por lo

que, en principio, sólo pueden considerarse como gastos deducibles fiscalmente los correlacionados con los ingresos, sin perjuicio de las correcciones fiscales que procedan conforme a las normas desarrolladas en el expresado Título IV. Un gasto no contable, por ende, no puede ser gasto fiscalmente deducible; el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible."

Sin embargo, con vistas al cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, también advertimos que no puede concluirse que todo gasto contable es gasto deducible, obteniendo como conclusión que, "... cuando no haya que corregirse por las normas fiscales, el gasto contable será gasto deducible..."

En el binomio de gastos-ingresos, a partir de nuestra sentencia de 8 de febrero de 2021, rec. cas. 3071/2019, ECLI, hemos acogido, "como criterio más amplio", objeto de las matizaciones que en cada caso sean necesarias, que también puede ser gasto deducible el que está correlacionado con la propia actividad económica empresarial, en tanto que, en general, resulta incontrovertible su vinculación con los ingresos...", advirtiendo, además, que "[...] si bien no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos, unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial que como tal se proyecta, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, lo que justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro...."

2.- La apreciación de la noción de gasto no deducible

Con relación a esta cuestión, compartimos las consideraciones de la sentencia recurrida sobre la normativa de aplicación, contenidas en su Fundamento de Derecho tercero.

De entrada, dado que el ordenamiento jurídico proporciona una definición en negativo o excluyente de lo que son gastos deducibles, ya que se centra en los "no deducibles" (art 14 TRLIS), la regla general debe ser la de la deducibilidad del gasto, sin perjuicio de las salvedades o excepciones que, en cada caso, se establezcan.

En definitiva, las premisas para delimitar la noción de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades deben construirse sobre la base de la regla general (deducibilidad) / excepción (no deducibilidad), atendiendo al espíritu y finalidad perseguida por la norma jurídica.

No es dable, bajo ningún concepto, invertir la secuencia para justificar el rechazo a la deducción. De entrada, la no admisión de la deducción habrá de basarse en un precepto legal, no sólo por lo que se acaba de exponer sino porque así lo exige el artículo 8. d) LGT. En esta línea, se descubre sin dificultad que, el intérprete de la norma tributaria habrá de ser especialmente cauteloso a la hora de delimitar el carácter deducible de un gasto sobre la base de la calificación jurídica (art 13 LGT), conforme hemos alertado con anterioridad.

En suma, no cabe suscribir interpretaciones, forzando la calificación jurídica de los hechos. Insistimos, en línea con lo expresado, que el ordenamiento jurídico ofrece otras vías, como la del conflicto en aplicación de la norma o la simulación.

Ahora bien, en sintonía con lo que ya hemos anticipado, precisa la sentencia recurrida -oportunamente-, que no son deducibles todos los gastos en los que pueda incurrir la sociedad para obtener sus ingresos pues, tal funcionalidad requiere que el gasto sea real y correlativo al ingreso.

Estando de acuerdo, básicamente, con dicha afirmación, matizamos, no obstante, que lo primordial será atender a la causa o a la finalidad que determina la existencia del gasto. En este sentido, cuando la sentencia se refiere a la retribución de fondos propios, considera que, si el reparto de beneficios "no encuentra su fundamento en la condición de socio, accionista o partícipe del perceptor y retribuye el trabajo de administrador, sí será deducible".

La reflexión transcrita debe interpretarse en el sentido de que la retribución abonada no será deducible si responde a la simple condición de socio, accionista o partícipe, pero lo será cuando obedezca a la actividad desarrollada o al servicio prestado. En definitiva, en casos como el que nos ocupa, evidentemente, nadie puede pretender que, quien realice la actividad o preste el servicio se desprenda o abstraiga de su condición de socio, accionista o partícipe, razón por la que, el acento deberá ubicarse en la realidad y efectividad de la actividad desarrollada, más que en la condición de socio, accionista o partícipe de quien la realiza.

En este caso, sin perjuicio de que se discuta la adscripción jurídica de los servicios prestados a la sociedad por don Pedro Enrique (relación laboral o autónomo, incluso, mercantil, como también se ha sugerido) no existe discusión sobre la circunstancia de que tales servicios fueron efectivamente realizados, -se reconoce la actividad de pastelero- ni tampoco se cuestiona que la remuneración fuera realmente abonada (hay nóminas).

Llegados a este punto, no se alcanza a comprender por qué el abogado del Estado mantiene que la retribución percibida no se encuentra correlacionada con la actividad empresarial, al considerar que el desempeño del trabajo -como empleado con la categoría de pastelero- no estaría orientado a tal fin, sobre la base de lo que ponía de manifiesto el TEAR de Castilla y León, a la vista de que tales funciones de pastelero eran también ejercidas por otros empleados por cuenta ajena.

Sin embargo, de lo actuado en vía administrativa y judicial resulta que la recurrente se dedica, precisamente, a la pastelería industrial por lo que la circunstancia de que haya otros empleados -también pasteleros-, más bien milita en favor de reconocer que, cuando la sociedad retribuía los servicios de don Pedro Enrique perseguía,

precisamente, la obtención de ingresos, desde el momento que la actividad del socio, al igual que la de algunos empleados, se insertaba dentro de su actividad empresarial.

Por lo demás, aunque no se haya prestado especial atención ni en vía administrativa ni en la instancia, cabe señalar que el sustrato del recurso responde a una relación entre partes vinculadas -se considerarán como tales una entidad y sus socios o partícipes [art 16.3 a) TRLIS]-. Pues bien, la regulación de este tipo de operaciones sugiere que una prestación de servicios, retribuida, entre la sociedad y el socio mayoritario no debería alimentar, por sí misma, los recelos que, en último término, determinaron el rechazo de la deducción. Es más, en estos casos, el debate suele centrarse en la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, a determinar "por su valor normal de mercado", cuestión ajena al presente recurso.

3.- La consideración como deducibles de los gastos relativos a las retribuciones que perciban los socios en su condición de trabajadores

Nuestra citada sentencia de 30 de marzo de 2021, rca 3454/2019, permite interpretar el artículo 14 TRLIS en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; siendo, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.

A la vista de esta doctrina, en presencia de una retribución por un trabajo o una prestación efectivamente realizada, difícilmente podrá desvirtuarse dicha realidad -y la traducción jurídica de su deducibilidad, como regla general-, acudiendo a una categoría como la de la liberalidad que, además, excluye expresamente la destinada a socios o partícipes, incluso, aunque tuviera por objeto la correlación con la actividad y la consecución de un mejor resultado empresarial.

Así lo corrobora la sentencia de 30 de marzo de 2021, rca 3454/2019, en la que, en definitiva, proclamamos que los donativos o liberalidades constituyen una categoría autónoma de la general, de gasto deducible, apuntando que "[d]e dotarle del contenido y alcance que pretende el Abogado del Estado, el resultado es que desaparece esta categoría para integrarse en la general de gastos deducibles correlacionado necesariamente con los ingresos, con la actividad financiera empresarial. Se entra en un bucle en el que donativos y liberalidades como gastos no deducibles y sus excepciones legalmente dispuestas, pierden toda significación propia, en tanto que al no estar relacionados con los ingresos nunca serán gastos deducibles sin necesidad de tener que ser considerados donativos y liberalidades; lo que convertiría al precepto en una regla redundante e inútil que además resulta contradictoria con la categoría que contempla al incluir estos gastos excluidos de la no deducibilidad entre los donativos o liberalidades.

El precepto, pues, no puede más que referirse, no a los gastos deducibles en general, sino a los que comprendidos dentro de gastos propios de donativos o liberalidades el legislador ha querido considerar como gastos deducibles excluidos con sus excepciones. Poseen una significación y alcance propio."

Consecuentemente, si en el caso de las liberalidades y donaciones se excluyen, incluso, aquellas correlacionadas con la actividad empresarial cuando tengan como destinatarios a socios o partícipes, conforme a lo expuesto no resultará posible extender la precitada salvedad al ámbito de los gastos deducibles en general.

Por otro lado, la propia Administración demandada ha reconocido en varias ocasiones (por ejemplo, consulta vinculante V2399-21, de 23 de agosto) que los gastos relativos a las retribuciones que perciban los socios en su condición de trabajadores serán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales así como los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental.

Unos meses antes, la consulta vinculante V0625-21, de 17 de marzo, ofrecía una respuesta semejante en un supuesto en el que los tres socios de una entidad (cada uno, con un tercio de participación) eran administradores solidarios (cargo gratuito) y trabajadores de la empresa, desarrollando alternativamente trabajos varios por los que percibían una retribución anual.

Si, en dicha consulta, cada uno de los socios era también administrador, esa circunstancia carecía de relevancia, en la medida que lo esencial era la retribución que cobraban los socios como trabajadores (además, el cargo de administrador era gratuito). Por otra parte, cada uno de los socios poseía el 33 por ciento de la sociedad, lo que tampoco fue objeto de objeción, de manera que, en principio, para la Administración resultaba indiferente el porcentaje de participación y, al igual que aquí ocurre, concurrían más empleados en el ejercicio de la actividad empresarial, lo que tampoco impidió llegar a la conclusión expresada.

En definitiva, estas respuestas de la Dirección General de Tributos sirven para constatar que situaciones como las que nos ocupa no son, en absoluto, inéditas ni aisladas."

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, cuando observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada pues, sin que se haya cuestionado la inscripción contable del gasto, la imputación con arreglo a devengo o la justificación documental, avala, en contra de la doctrina que acabamos de expresar, el rechazo de la deducción sobre la base de la ausencia de ajenidad en la relación entre el socio mayoritario no administrador y la recurrente, circunstancia que, conforme hemos apuntado, por sí misma, resulta ineficaz, tanto para excluir la específica correlación con la actividad empresarial como para armar, desde la mera abstracción de una operación de calificación jurídica, su consideración como liberalidad o, incluso, como retribución de los fondos propios.

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo de Productos Duz SRL, anulamos la resolución del TEAR de Castilla y León, de 26 de junio de 2019, así como las liquidaciones a las que el mismo se refiere, al considerar procedente la deducción, como gasto en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, de la retribución abonada a don Pedro Enrique, con devolución de las cantidades ingresadas por la referida liquidación.

Quinto. *Costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia, por remisión a lo expresado en la sentencia 950/2022, de 6 de julio, rca 6278/2020.

2.- Estimar el recurso de casación 7626/2020 interpuesto por la representación procesal de Productos Duz SRL contra la sentencia núm. 148/2020 de 9 de octubre de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede de Burgos) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 229/2019), interpuesto por la representación procesal de Productos Duz SRL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo regional de Castilla y León (Sala desconcentrada de Burgos) de 26 de junio de 2019, resolución que anulamos, así como las liquidaciones a las que se refiere, al considerar procedente la deducción, como gasto en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, de la retribución abonada a don Pedro Enrique, con devolución de las cantidades ingresadas por la referida liquidación.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.