

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087423

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 158/2022, de 30 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 342/2020

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones de los administradores.** *Empleada que no ostentaba cargo de administradora social.* La resolución impugnada parte de que aunque no tuviera la condición de administradora de la sociedad de derecho, lo era de hecho, y era retribuida como «Auxiliar Gerente» realizando funciones inherentes al cargo de administrador o vinculadas al mismo. Ahora bien, a juicio de la Sala no puede aceptarse el planteamiento del que parte el acuerdo del TEAR para sostener que las retribuciones de dicha empleada no puedan ser deducidas como gastos de personal de la sociedad. En ningún caso se puede hablar de administradora de hecho, como hace la resolución impugnada, porque esta condición no se puede presumir sino que está sometida al nombramiento de la sociedad. Por tanto, las limitaciones legales en ese orden de cosas se establecen respecto de quien ostenta la condición de administrador, circunstancia que no concurría en la empleada. Sin ello, lo único relevante es que mantenía una relación laboral con la sociedad a la que prestaba servicios realizando una serie de funciones variadas. El hecho de que alguna de esas funciones fuera de colaboración con el gerente no constituye impedimento para que puedan ser realizadas por la persona a la que libremente la sociedad quiera contratar en un régimen laboral. La única limitación, es que el ejercicio de funciones de carácter directivo se desarrollara por quien ostente la condición de administrador de la sociedad cuando los estatutos prevean la no retribución del cargo, presupuesto que no concurre en el caso de la empleada. Además, su cuota de participación en la empresa era del 33%, y no se puede entender que no se diera la nota de ajenidad para ser contratada. En consecuencia, a juicio de la Sala las retribuciones cobradas por la citada empleada podrían ser deducidas como gastos de personal en el impuesto de sociedades, razón por la que estima el recurso en este extremo.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 217 y 220.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 14.1.e).

#### PONENTE:

*Doña Raquel Iranzo Prades.*

### T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00158/2022

Recurso núm. 342 de 2020

Toledo

#### SENTENCIA

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Il'tmos. Sres.:

Presidenta:

Dª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez  
D. Miguel Angel Pérez Yuste  
D<sup>a</sup> Gloria González Sancho  
D<sup>a</sup> Inmaculada Donate Valera

En Albacete, a treinta de junio de dos mil veintidós.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 342/2020 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de PROMOCIONES Y DESARROLLOS GUTIÉRREZ SL representada por el Procurador D. Gerardo Gómez Ibañez, contra TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IMPUESTO DE SOCIEDADES; siendo Ponente la Itma. Sra. Magistrada D<sup>a</sup>. Raquel Iranzo Prades.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Por la representación de PROMOCIONES Y DESARROLLOS GUTIÉRREZ SL se interpuso recurso contencioso administrativo en fecha 21 de julio de 2020 .

Forma lizada demanda, tras los hechos y fundamentos jurídicos en ella contenidos, se solicitó sentencia solicitando sentencia por la que , se declare, que la Resolución impugnada del TEAR (Ref. NUM000), no es ajustada a Derecho y en su virtud se considere deducible como gasto en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2014, de la Entidad Promociones y Desarrollos Gutiérrez, S.L, el importe de las retribuciones satisfechas a las socias de dicha mercantil, D<sup>a</sup> Begoña y D<sup>a</sup> Benita, por la prestación por las mismas de su trabajo en la Sociedad como consecuencia de su relación laboral al margen de la mercantil-societaria, y en consecuencia se proceda a declarar nula y sin efecto la Liquidación Definitiva respecto del Impuesto de Sociedades de la Entidad del ejercicio 2014, practicada por la Agencia Tributaria en cuantía de 50.284,04 Euros, más 3.722,83 euros en concepto de intereses de demora y suspensivos, con expresa imposición en costas a la demandada.

### Segundo.

Contestada la demanda por la Administración del Estado, después de las alegaciones vertidas, se suplicó sentencia desestimatoria del recurso con imposición de costas a la parte actora.

### Tercero.

Acordado el recibimiento del pleito a prueba con el resultado que obra en autos, y evacuado el trámite de conclusiones en el que las partes se reafirmaron en el contenido de sus escritos de demanda y contestación, se señaló para votación y fallo del presente recurso del día 9 de junio de 2022, fecha en que tuvo lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero. *Planteamiento.*

Se recurre la resolución del TEAR de Castilla La Mancha de 28 de febrero de 2020 que, por un lado, desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra la liquidación provisional del impuesto sobre sociedades , ejercicio 2014 referencia 201420045640101X, y por otro estima la reclamación económica administrativa interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria derivado del procedimiento de comprobación anterior.

A la entidad recurrente se le requirió documentación para justificar el importe declarado en la casilla de Gastos de Personal recogidos en la casilla 270 "Gastos de personal" de estados de cuentas de la declaración modelo 200. En particular, se solicitó una relación de personas donde se desglosen los importes que corresponden a cada una en concepto de sueldos y salarios y seguridad social a cargo de la empresa.

Una vez recibida la documentación se dictó propuesta de liquidación provisional en la que se incrementaba la base imponible por considerar que no tienen la consideración de gasto fiscalmente las cantidades satisfechas por

D<sup>a</sup> Begoña y D<sup>a</sup> Benita con unas retribuciones de 138.481,79 y 58.991,49 euros respectivamente, por sus condiciones de "Gerente" y "Auxiliar Gerente", según los recibos salariales aportados como justificante de estas retribuciones.

Se razonaba por el TEAR que en los estatutos de la sociedad constaba que el cargo de Administrador era gratuito.

De la relación de perceptores aportada se desprende un total de retribuciones por cuenta ajena de 721.254,78 con "la cantidad total deducida en la partida 271 'Sueldos, Salarios y asimilados', y unos gastos de seguridad social a cargo de la empresa de 164627,07 euros, lo que supone una diferencia respecto del importe de seguridad social deducido en la autoliquidación modelo 200 de 7.545,60, que, de acuerdo con la documentación aportada por Promociones y Desarrollos Gutiérrez SL, coincide exactamente con las cuotas del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de Begoña y Benita.

Entre los perceptores de las retribuciones constan, precisamente, D<sup>a</sup> Begoña y D<sup>a</sup> Benita con unas retribuciones de 138.481,79 y 58.991,49 euros respectivamente, por sus condiciones de "Gerente" y "Auxiliar Gerente", según los recibos salariales aportados como justificante de estas retribuciones.

Se partía de la condición de administradora de la sociedad de doña Begoña, que se entendía que realizaba funciones propias de su cargo.

En cuanto a doña Benita, que no ostentaba la condición de administradora de la sociedad, se entendía que eso era así de derecho pero no de hecho ya que las funciones que realizaba eran inherentes al cargo de administrador o vinculadas al mismo.

En los estatutos de la sociedad Promociones y Desarrollos Gutiérrez constaba que el cargo de administrador era gratuito,

En la demanda se parte de que las Sras. Begoña y Benita no percibían sus retribuciones de la empresa como administradoras de la misma, puesto que D<sup>a</sup> Benita tampoco ostentaba esta condición.

Se sostiene que ambas realizaban tareas diversas en virtud de una relación laboral que es perfectamente compatible con la condición de administrador.

Por la Administración del Estado se sostiene la imposibilidad de deducir gastos por retribuciones a los administradores de una sociedad que realizan funciones propias de dicha condición, como era el caso de las señoras Begoña y Benita, además de que para poder realizar servicios a la sociedad derivados de alguna situación laboral, se hubiera requerido autorización expresa de la Junta General.

**Segundo. Doña Begoña. Presupuestos legales de deducibilidad de retribuciones a quienes ostenten cargo de Administrador de la sociedad.**

Está acreditado que la sociedad actora pagó a doña Begoña y doña Benita en 2014 unas cantidades mensuales a través de nóminas cuyo importe se dedujo como gastos de personal en la base imponible del impuesto de sociedades.

Resulta fundamental hacer una distinción entre ambas, porque doña Begoña sí que ostentaba el cargo de administradora mancomunada de la sociedad, en tanto que doña Benita no tenía la condición de administradora.

Este hecho tendrá trascendencia como seguidamente expondremos.

El planteamiento de la demanda, como hemos visto, es que tanto una como otra realizaban funciones distintas de las de la mera administración, y que, en consecuencia, podían ser retribuidas mediante una relación laboral y deducibles sus retribuciones como gastos de personal.

Pues bien, analicemos la cuestión en principio respecto de quien sí ostentaba el cargo de administradora de la sociedad, doña Begoña.

El Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital establece:

"Artículo 217. *Remuneración de los administradores.*

El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración."

Por su parte, el Artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al caso, establecía como gasto no deducible fiscalmente :

" e) Los donativos y liberalidades".

Resulta indiscutido en el presente caso que los estatutos de la sociedad no preveían el carácter remunerado del cargo de administrador, por lo que si las retribuciones percibidas por la administradora mancomunada de la

entidad recurrente lo fueron por las labores propias de la administración, no podrían deducirse de la base imponible del impuesto con arreglo a los preceptos transcritos.

Como se ha expuesto, la cuestión debatida es si las cantidades pagadas por la sociedad a su administradora lo son o no por el ejercicio de actividades laborales distintas a las intrínsecas y propias del cargo de administrador, lo que determinaría la posible deducibilidad en la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Este es un presupuesto eminentemente fáctico que deberá justificarse suficientemente por quien lo afirma conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley General tributaria, puesto que se trata de justificar un hecho del que depende una deducción de la base imponible del impuesto, y que, en todo caso, ha de ser conforme a la legislación aplicable.

En cuanto a este último extremo lo primero que se pone de manifiesto es la inexistencia del preceptivo acuerdo de la Junta general la sociedad que habilitara a los administradores a la prestación de servicios distintos de los que les eran propios por ostentar esta condición.

Pues bien, esta es una exigencia que se contiene en el Artículo 220 del Real Decreto Legislativo 1/2010 que reproduce el contenido del artículo 67 de la ley 2/ 1995. Es claro al respecto cuando establece:

" Prestación de servicios de los administradores .

En la sociedad de responsabilidad limitada el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirán acuerdo de la junta general."

Como se recoge por la Administración del Estado, la Sala de lo Civil del tribunal Supremo ha declarado que para que un administrador pueda prestar servicios a una sociedad bajo un contrato de trabajo, se han de especificar los servicios que el administrador va a prestar, y que dichos servicios han de ser claramente diferenciados de los servicios que como administrador ha de prestar a la sociedad, exigiéndose para ello en la Ley un acuerdo específico de la junta general. En ese sentido la sentencia nº 412/2013, de 18 de junio, Sala 1ª señala:

*Cuarto. Incumplimiento de la normativa mercantil aplicable. La autorización de la junta a la prestación de otros servicios por el administrador a la sociedad limitada.*

No se acepta la conclusión alcanzada por las sentencias de instancia de que tampoco era preciso el acuerdo de la junta general de socios autorizando el establecimiento de relaciones de prestación de servicios, distintos de los propios del órgano de administración social, entre la sociedad y el administrador previsto en el art. 67 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (RCL 1995, 953) .

Si el administrador de una sociedad limitada presta a esta servicios que exceden de las funciones de gestión, dirección y representación que propiamente constituyen el objeto del cargo de administrador social, y por tanto no entran en el régimen de exigencia de concreta previsión estatutaria establecido en el art. 66 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada , tales servicios han de ser autorizados en la forma prevista en el art. 67 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada .

Este régimen responde también a las exigencias de transparencia, claridad y conocimiento por los socios que rigen las relaciones entre administrador y sociedad, y en concreto las que supongan la percepción por el administrador de contraprestaciones abonadas por la sociedad.

No obstante, como se ha dicho, los servicios que prestaba el Sr. Landelino a la sociedad eran los propios de su cargo de administrador, por lo que la autorización de la junta para la percepción de tal retribución no sería suficiente para justificarla porque los estatutos preveían el carácter gratuito del cargo....."

La trascendencia de la falta de acuerdo de la Junta General de la sociedad recurrente para que los administradores de la misma pudieran realizar funciones diferentes, en atención a lo dispuesto en el artículo 10.3 del RD Legislativo 4/2000, puede ser analizada a través de lo establecido por la Sala de lo Contencioso Administrativo del tribunal Supremo, que ha exigido el estricto cumplimiento de la normativa mercantil a la hora de la determinación de la base imponible del impuesto. La sentencia de 5 de febrero de 2015 haciendo cita de otra de 2 de enero de 2014 (recurso unificación doctrina 4269/2012), establece en relación a la retribución de los administradores:

"Es evidente que el marco normativo por el que se rigen las retribuciones de los Administradores de las Sociedades ha variado. Antes de la Ley 43/95, era el establecido por el conjunto de normas mercantiles y contables aplicables a la materia y por la Ley 61/78 . Con posterioridad a la Ley 43/95, es obvio que ese marco ha variado como consecuencia de la derogación de la Ley 61/78 y la vigencia de la Ley 43/95.

2º.- La cuestión a decidir es si esa variación normativa comporta un paralelo cambio del régimen fiscal atribuible a las retribuciones de los Administradores, lo que exige un análisis de ambos marcos normativos.

3º.- La lectura de nuestra sentencia de 13 de noviembre de 2008 pone de manifiesto que el artículo 13 ñ) de la Ley 61/78 operaba de modo marginal sobre el pensamiento de la Sala dada la naturaleza específica de las

previsiones que contemplaba. La esencia del pensamiento de la Sala radicaba en el contenido en los preceptos mercantiles que regulaban esta materia en los Estatutos de las Sociedades Anónimas (S.A.) y Sociedades de Responsabilidad Limitada (S.R.L.)

4º.- De este modo el eje de la controversia no radica, como se afirma, en la contraposición entre el artículo 10.3 de la Ley 43/95 y el artículo 13 ñ) de la Ley 61/78 sino en la interpretación que haya de darse al artículo 10.3 de la Ley 43/95 .

5º.- El precepto citado establece: "En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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."

Es, por tanto, palmario que el resultado contable no es extraño y ajeno al "Código de Comercio " y demás leyes relativas a su determinación sino fiel servidor de ellas .

6º.- De ello se infiere, sin género alguno de dudas, que la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores se rigen por dichas normas, lo que comporta que la entrada en vigor de la Ley 43/95 no operase, en lo sustancial, modificación alguna en lo referente al régimen fiscal de las retribuciones de los Administradores, que es la tesis de fondo que en el recurso que analizamos se sostiene .

La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesidad" del gasto como a veces se pretende, sino en su "legalidad", que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan . Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes.

Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil ".( El subrayado es nuestro)

Se continúa diciendo:

" El requisito primero e indispensable para que pueda superarse el test de legalidad, es que conste, se prevea, en los Estatutos sociales.

A nivel doctrinal este requisito se cuestiona, a nivel jurisprudencial nunca, en tal sentido se pronuncia unánimemente la jurisprudencia; el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, arts 217 a 220 , regula el régimen mercantil de las retribuciones de los administradores, estableciendo con carácter general que el cargo de administrador o consejero es gratuito, excepto que los Estatutos de la sociedad dispongan otra cosa. Si no se hace constar en los Estatutos, sea como sea la articulación que se realice de la retribución satisfecha a los administradores en modo alguno puede tener la consideración de gasto. La retribución a favor de los administradores que no esté en los Estatutos, no es deducible fiscalmente, no porque deba considerarse como una liberalidad, sino por que conforme al Derecho mercantil no cabe retribución que no esté prevista en los Estatutos, por lo que una retribución satisfecha al margen de los Estatutos es contraria a las normas mercantiles. Es un problema que debe resolverse vía artº 10.3 sólo serán deducibles en la medida en que se fijen conforme a los requisitos exigidos en la normativa mercantil, y no mediante la aplicación del artº 14.1.e) de dicho texto.

Como digo la jurisprudencia en este punto es unánime, para ser gasto deducible debe preverse en los Estatutos...." (el subrayado es nuestro)

En definitiva, faltando acuerdo de la Junta general de la entidad que preceptivamente se exige en el artículo 220 del RDL 1/2010, la Sra Begoña no podría tener con ella una relación diferente a la de su mera condición de administradora, ni por supuesto ser retribuida por ejercer funciones que legalmente no podrían realizar, que no podrían ser deducidas de la base imponible del impuesto.

Al margen de ello, también se concluye que las funciones que tenía atribuidas doña Begoña eran las propias de la administración de la sociedad.

De la relación detallada de funciones que la propia parte actora presenta, se evidencia fácilmente que el núcleo de las mismas se corresponde con las competentes de quien ostenta la gestión y la dirección de la sociedad. En efecto, dentro del elenco de funciones desempeñadas, figuraba como encargada de la contabilidad, de la gestión de nóminas fijación de las vacaciones y contratación del personal de toda la entidad, de la coordinación y fijación de las vacaciones y de contratación del personal de toda la entidad; le competía la realización de una memoria anual, la relación con las Administraciones, en la realización anual de una auditoría interna de calidad, la aprobación de los documentos relacionados con calidad, la asistencia a las reuniones de las distintas asociaciones de ITV, etc.

En el acta notarial de manifestaciones que se aportan en fase de promotoría expresamente se recoge que la citada administradora era la " ...encargada de la.... gestión de la entidad diariamente...".

Poco más puede decirse en favor de que la señora Begoña realizaba las funciones propias e inherentes al administrador de una sociedad, asumiendo la responsabilidad de la gestión de la misma, razón por la que en ningún caso podrían ser deducibles sus retribuciones como gasto del Impuesto de Sociedades.

**Tercero. Doña Benita. Empleada que no ostentaba cargo de administradora social.**

Está acreditada esta circunstancia. Se alega por la parte actora y es reconocida por el TEAR, sin que sea abordada por la Administración del Estado en su contestación a la demanda.

La resolución impugnada parte de que aunque no tuviera la condición de administradora de la sociedad de derecho, lo era de hecho, y era retribuida como "Auxiliar Gerente" realizando funciones inherentes al cargo de administrador o vinculadas al mismo.

No puede aceptarse el planteamiento del que parte el acuerdo del TEAR para sostener que las retribuciones de dicha empleada no puedan ser deducidas como gastos de personal de la sociedad.

En ningún caso se puede hablar de administradora de hecho, como hace la resolución impugnada, porque esta condición no se puede presumir sino que está sometida al nombramiento de la sociedad.

Como hemos visto en el anterior Fundamento de Derecho, las limitaciones legales en ese orden de cosas se establecen respecto de quien ostenta la condición de administrador, circunstancia que no concurría en doña Benita. Sin ello, lo único relevante es que mantenía una relación laboral con la sociedad a la que prestaba servicios realizando una serie de funciones variadas. El hecho de que alguna de esas funciones fuera de colaboración con el gerente no constituye impedimento para que puedan ser realizadas por la persona a la que libremente la sociedad quiera contratar en un régimen laboral.

La única limitación, como hemos visto, es que el ejercicio de funciones de carácter directivo se desarrollara por quien ostente la condición de administrador de la sociedad cuando los estatutos prevean la no retribución del cargo, presupuesto que no concurre en el caso de doña Benita. Además, su cuota de participación en la empresa era del 33%, y no se puede entender que no se diera la nota de ajenidad para ser contratada.

En consecuencia, las retribuciones cobradas por la citada empleada podrían ser deducidas como gastos de personal en el impuesto de sociedades, razón por la que hay que estimar el recurso en este extremo.

**Cuarto. Costas.-**

Estimándose parcialmente el recurso contencioso administrativo no procede la imposición de costas. ( art 139 Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa)

## FALLAMOS

1.- Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA de 28 de febrero de 2020 recaída en reclamación nº NUM000 y NUM001, que anulamos, así como la liquidación que confirmaba.

2.- No se hace expresa imposición de costas

Notifíquese, con indicación de que contra la presente resolución cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA.

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

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Dª. Raquel Iranzo Prades, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Letrado de la Administración de Justicia, certifico en Albacete, a treinta de junio de dos mil veintidós

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.

