

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088258

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)**

*Sentencia 1083/2022, de 6 de octubre de 2022*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 861/2021*

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad.** Afirma la Sala que es cierto que no todos los gastos controvertidos vienen justificados mediante facturas, pues algunos -señaladamente los de desplazamientos y restauración- se documentan mediante tiques sin identificación de destinatario. Ahora bien, considera el Tribunal que la recurrente ha desplegado un esfuerzo probatorio suficiente en orden a relacionar temporal y espacialmente dichos tiques con aquellos gastos -estancia en hoteles- cuyo destinatario sí aparece identificado. Al entender de la Sala no es dable a la Inspección de los tributos rechazar con ese carácter genérico e indiscriminado la totalidad de los gastos -incluidos los facturados- sin efectuar, siquiera a título meramente ejemplificativo, un análisis pormenorizado de alguno de ellos, dando la posibilidad a la recurrente para, en su caso, complementar una posible carencia probatoria sobre su vinculación con la actividad societaria. Por lo demás, la Sala tampoco comparte la consideración de la resolución del TEAR impugnada de que "el contrato supone una 'barra libre' de facturación, una 'patente de curso' para incrementar al antojo de la entidad el importe de los servicios prestados", todo ello al margen de las previsiones estatutarias sobre retribución fija del cargo de administrador, pues, como decimos, no se trata aquí de retribuciones sino de compensación de gastos satisfechos a terceros y cuya correlación con la actividad societaria se estima suficientemente cumplida por la recurrente.

### PRECEPTOS:

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

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), art. 217.

### PONENTE:

*Don Francisco Javier Pardo Muñoz.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 01083/2022

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2021 0000824

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 861/2021

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De UNIVERSAL DE ALIMENTACION S.A.

ABOGADO D. JUAN CARLOS ROIG DOMINGUEZ

PROCURADORA D.ª ANA ISABEL CAMINO RECIO

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a seis de octubre de dos mil veintidós.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA Núm. 1083/22

En el recurso contencioso-administrativo núm. 861/2021 interpuesto por la mercantil Universal de Alimentación, S.A. (sociedad unipersonal), representada por la procuradora Sra. Camino Recio y defendida por el letrado Sr. Roig Domínguez, contra Resolución de 31 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, y NUM002 a NUM003); es parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don Francisco Javier Pardo Muñoz, quien expresa el parecer de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Mediante escrito de 30 de julio de 2021 la entidad mercantil Universal de Alimentación, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 31 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria parcial de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, y NUM002 a NUM003, en su día presentadas frente a los acuerdos de liquidación dictados por el Inspector Regional y la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León, por los que se practica liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2011, 2012 y 2013, vinculada al acta NUM004, que el TEAR confirma, y se impone sanción por la comisión de infracciones tributarias leves ( artículo 191 LGT) en relación con ese mismo concepto impositivo y períodos, que el TEAR anula.

#### **Segundo.**

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo la parte actora dedujo en fecha 8 de noviembre de 2021 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia de declare la nulidad de la resolución del TEAR impugnada, así como la nulidad de la liquidación NUM005 por un importe de 12.799,13 euros (10.892,13 euros de cuota y 1.907,00 euros de intereses de demora) derivada del Acta de disconformidad NUM004, origen de la misma.

#### **Tercero.**

Por deducida la demanda se confirió traslado a la Administración para que contestara en el término de veinte días; mediante escrito de 28 de diciembre de 2021 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones

actoras y solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

#### **Cuarto.**

La cuantía del recurso se fijó en 12.799,13 €. El proceso no se recibió a prueba al ser innecesaria la propuesta por la recurrente. Las partes presentaron sus respectivos escritos de conclusiones y las actuaciones quedaron el 17 de mayo de 2022 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el 30 de septiembre de 2022.

#### **Quinto.**

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA).

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 31 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria parcial de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, y NUM002 a NUM003, en su día presentadas por la entidad mercantil Universal de Alimentación, S.A., frente a los acuerdos de liquidación dictados por el Inspector Regional y la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León, por los que se practica liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2011, 2012 y 2013, vinculada al acta NUM004, que el TEAR confirma, y se impone sanción por la comisión de infracciones tributarias leves ( artículo 191 LGT) en relación con ese mismo concepto impositivo y períodos, que el TEAR anula.

La resolución impugnada desestimó la reclamación contra la liquidación por entender, en esencia, que comparte con la reclamante el criterio de que los gastos de desplazamiento, manutención y estancia del director están correlacionados con los ingresos al ser necesarios para prestar los servicios de gerencia y también que -sin perjuicio de que el artículo 15 de la Ley 27/2014 por ella citado no resultaba de aplicación en los ejercicios objeto de inspección- las retribuciones de las funciones de gerencia o de alta dirección no siempre deben subsumirse en las propias de administrador y, de hecho, la retribución fija por este concepto es admitida como deducible por la Inspección; que lo relevante en este caso es determinar si la reclamante ha aportado pruebas suficientes que permitan considerar que los gastos controvertidos responden a la naturaleza por ella pretendida, es decir si verdaderamente se han incurrido en el desarrollo de las actividades de gerencia y si resultaba obligada su compensación; con cita de los preceptos y doctrina que considera aplicable sobre deducibilidad de gastos y reglas de distribución de la carga de la prueba, que es a la reclamante a quien corresponde demostrar que los gastos de un marcado carácter privado como los consumos de servicios de hostelería y restauración o los de combustible y tiques de autopista, se corresponden con viajes realizados exclusivamente con motivo del desarrollo de las funciones de dirección y gerencia; que nada ha aportado que pueda suplir las carencias que la Inspección ha denunciado que existen en la documentación incorporada al expediente donde no se identifica al destinatario de los servicios, salvo en algunas facturas de hostelería y restauración; que en ninguno de los acuerdos de la Junta General se menciona las compensaciones por estos gastos y, sin embargo, sí se recoge la cantidad fija a retribuir a Devon por sus funciones de gestión y dirección; que a pesar de la razonabilidad que invoca de los importes deducidos por estos conceptos, resulta extraño que siendo el importe mensual de los servicios de 2.400 euros se destinen más de 1.000 euros mensuales a los desplazamientos, es decir, que los consumos realizados por el personal de dirección por los desplazamientos de Madrid a León, ciudades relativamente cercanas, suponen casi la mitad del importe total que alcanzan los servicios de gerencia y alta dirección, servicios además de un alto valor añadido; que asimismo también resulta extraño que alcanzando los desplazamientos esta importante magnitud relativa respecto a los servicios contratados nada se mencione en los acuerdos de la Junta General; que aporta un contrato privado en el que consta "A estos gastos deberán añadirse los gastos pagados por DEVON HOLDING S.L. por cuenta de UNALSA (si los hubiera) más los gastos de viaje incurridos por DEVON HOLDING S.L. durante la prestación de sus servicios." Nada se concreta sobre magnitudes o límites a facturar o compensar por los conceptos controvertidos, cuando estamos hablando de importes que suponen casi la mitad de las contraprestaciones por múltiples servicios de dirección y gestión, suponiendo el contrato una "barra libre" de facturación, una "patente de corso" para, como sucede en este caso, incrementar al antojo de Devon el importe de los servicios prestados, significando que el prestador de este tipo de servicios es también socio y administrador único del destinatario de los mismos; y que si seguimos el razonamiento de la reclamante se debería admitir cualquier importe correspondiente a aquellos gastos que se

hicieran constar en cualquier tipo de documento, incluso sin identificar a sus destinatarios, siempre que derivaran de servicios de hostelería y restauración o consumos de combustibles prestados por proveedores localizados en el trayecto Madrid-León o en sus áreas de influencia, razonamiento inasumible puesto que supondría permitir la deducción no sólo de los gastos particulares de los administradores, socios, sus familiares y allegados sino también la posibilidad de modificar el resultado contable al antojo de la reclamante mediante la inclusión de gastos de terceros ajenos.

La entidad mercantil Universal de Alimentación, S.A., alega en la demanda que los gastos deducidos en concepto de desplazamiento, manutención y estancia del director son necesarios para prestar los servicios de gerencia en un municipio (Alija de la Ribera, donde la sociedad tiene sus instalaciones) diferente del de su residencia (Madrid), siendo gastos reales y oportunos; que sí ha identificado -mediante factura o tique- el destinatario de los servicios de desplazamiento, estancia y manutención (el directivo) y demostrado que eran necesarios para que éste desarrollara sus funciones; que a pesar de no contar con una factura completa para este tipo de gastos, todas las pruebas adicionales aportadas -sobre desplazamientos, kilometraje, etc- permiten aceptar que dichos gastos solo pudieron ser incurridos por el directivo resultando completamente necesarios para el ejercicio de su actividad, siendo perfectamente admisible que aceptase correr con los gastos directamente relacionados con un servicio prestado en su beneficio en virtud de la libertad de pactos entre la filial y la matriz, no siendo excesivos, habiendo probado pues plenamente la deducibilidad de tales gastos en el Impuesto sobre Sociedades.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda reproduciendo en lo esencial los argumentos de la resolución del TEAR determinantes de la desestimación de la reclamación, recordando no puede admitirse sin más el carácter deducible de los tickets pues no permiten acreditar que su poseedor sea el destinatario del gasto así como que haya soportado realmente el gasto; que la deducción de los gastos justificados solo en tickets, sin ninguna otra justificación, no es posible porque se trata de documentos que no reúnen los requisitos de las facturas (recogidos en el Reglamento de facturación aprobado por RD 1.496/2003) y en los que ni siquiera está identificado el destinatario de tales servicios, insistiendo en que la falta de identificación del destinatario del servicio o entrega de bienes en una factura no puede ser considerada una simple anomalía formal que no impediría la deducción del gasto, ya que de aceptar este planteamiento se estaría permitiendo que un gasto soportado materialmente por una persona cuya identidad se desconoce fuera deducido por cualquier persona que lo exhibiese ante la Administración tributaria; y que respecto del resto de los gastos no se ha acreditado de contrario que sean necesarios para la obtención de los ingresos, pues se trata de gastos que, en la medida en que encajan también en el ámbito de la vida personal o familiar de cualquier persona (gastos en reparaciones de vehículo, itv, combustible, ropa, restauración, hoteles...), han de tener el respaldo de una prueba que inequívocamente acredite su correlación con los ingresos derivados de la actividad económica desarrollada por la mercantil.

## Segundo.

Sobre la deducibilidad de los gastos abonados por la recurrente en concepto de desplazamiento, manutención y estancia del personal de Devon Holding, S.L.; gastos deducibles. Estimación del motivo.

Las relaciones entre la sociedad recurrente Universal de Alimentación, S.A. (en adelante, Unalsa) y la mercantil Devon Holding, S.L. (en adelante, Devon) se remontan al contrato de prestación de servicios de 1 de enero de 1998 en cuya virtud Devon se comprometía a dirigir y gestionar el conjunto de actividades (económicas, financieras, administrativas, comerciales, de producción, etc) de Unalsa, estableciéndose una contraprestación mensual fija por los servicios prestados - 2.400 euros en los ejercicios comprobados- y, además, "A estos gastos deberán añadirse los gastos pagados por Devon por cuenta de Unalsa (si los hubiera), más los gastos de viaje incurridos por Devon durante la prestación de sus servicios. Al importe anterior se le añadirá el IVA en vigor". En dicho contrato se reconocía que "Las partes son entidades jurídicas independientes. El presente contrato no supone la conversión de cualquiera de ellas en agente o representante de la otra, excepto para lo expresamente previsto en el mismo. Ninguna de las partes ha sido pues conferida por la otra con poder o autorización expresa o tácita para asumir o crear alguna obligación o responsabilidad por cuenta de en nombre de la otra excepto para lo previsto en este acuerdo".

No era esa, desde luego, la situación vigente en los ejercicios comprobados (2011 a 2013) pues en esta época ambas sociedades ya son entidades vinculadas dado que Devon posee el 100% del capital de Unalsa y es su administradora única, siendo Devon, a su vez y según afirma la actora, matriz de un grupo formado por catorce sociedades de grupo, multigrupo y asociadas.

No se discute que la Junta General de Unalsa ha venido aprobando las cantidades a percibir por Devon por su participación como miembro en el órgano de administración -como hemos dicho, es administradora única de la recurrente, función desempeñada por don Juan Manuel-, y por los servicios contractuales en concepto de "Dirección y Gestión" -desempeñados por don Juan Ignacio-, cantidades que han sido contabilizadas en la cuenta NUM006 (Otros Servicios Profes) y que la Inspección de los tributos no discute.

Lo que aquí se cuestiona son los gastos de desplazamiento, manutención y estancia derivados del contrato de prestación de servicios contabilizados en la cuenta 62910003 "Gastos Viaje Dirección" y deducidos para la

determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios objeto de comprobación por importes de 13.116,81 euros en 2011, de 12.006,16 euros en 2012, y de 12.116,16 euros en 2013.

En el acuerdo de liquidación de 21 de febrero de 2018 se hace constar que "Solicitada justificación documental se aportó en la sede electrónica de la AEAT con fecha 28-12- 2016 la documentación contenida en JUSTIFICANTES CUENTA 62910003 2011 PDF, JUSTIFICANTES CUENTA 62910003 2012 PDF y JUSTIFICANTES CUENTA 62910003 2013 PDF. Su examen revela que la mayor parte de la documentación aportada, a excepción de algunas facturas de hotel y restaurante, consiste en tiques de autopista, estaciones de servicio, tiques o facturas de restaurante en que no figura el destinatario"; añade que "La sociedad Devon Holding SL ostenta el cargo de administrador único del obligado tributario, correspondiéndole según los estatutos, además de las funciones de representación, ejercer cuentas facultades no estén expresamente reservadas por Ley o por los Estatutos a la Junta General. Por tanto, las funciones de dirección y gestión ejercidas por Devon Holding se corresponden con su cargo de administrador único del obligado tributario. El artículo 30 de los estatutos de la sociedad dispone que "El cargo de Administrador será retribuido. La retribución del Administrador consistirá en una cantidad fija que será determinada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General"... En los referidos acuerdos de la Junta General no se fija cantidad alguna en concepto de desplazamiento, manutención y estancia del personal de Devon Holding que se desplace a León. De acuerdo con la normativa anterior, los gastos contabilizados en la cuenta 62910003, al no estar previstos ni en los estatutos ni en los acuerdos de la Junta General a que el artículo 30 de los estatutos se remite, tienen la consideración de liberalidad y, en consecuencia, no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades".

Y tras las alegaciones formuladas por la interesada sobre realidad, oportunidad y necesidad de tales costes para la prestación de los servicios contratados en base a que Unalsa tiene el centro de producción en León y Devon tiene su sede de dirección en Madrid (ciudad de residencia del personal que prestaría los servicios), no tratándose de retribuciones de administradores ni de ninguna actividad profesional, sino de gastos incurridos por el personal de Devon, el acuerdo liquidatorio añade que "la sociedad contabiliza diversos gastos respecto de los que solicitada justificación, salvo en el caso de algunas facturas de hotel y restaurante, lo que aporta son tiques de autopista, estaciones de servicio, tiques o facturas de restaurante en los que no figura el destinatario, lo cual los convierte automáticamente en no deducibles por ausencia de adecuada justificación documental de acuerdo con el artículo 106 de la LGT... el obligado tributario obvia intencionadamente que la entidad Devon es su administrador único, y las funciones de dirección y gestión ejercidas por Devon Holding se corresponden con su cargo de administrador único según sus estatutos, como así se ha reflejado en los antecedentes de hecho. En este sentido, debe recordarse que los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, sean satisfechas conforme a dichos estatutos y estén contabilizadas correctamente. El artículo 217.1 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 establece lo siguiente: "1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución."

En nuestro caso, de acuerdo con los estatutos de la sociedad (artículo 30) el cargo de administrador es retribuido mediante una asignación fija que será fijada cada año por acuerdo de la Junta General. El examen de las anotaciones relativas a los acuerdos de la Junta General (actas de decisiones), pone de manifiesto que se fija una cantidad a satisfacer a Devon por su participación en el órgano de administración y, una cantidad a percibir según figura textualmente "por sus funciones de gestión y dirección", cantidades que han sido contabilizadas en la cuenta contable "de otros servicios profesionales" y que no han sido cuestionadas por la inspección.

En las alegaciones al acta el obligado tributario aporta copia de un contrato entre Devon y Unalsa para la prestación por la primera a la segunda de servicios de dirección y gestión de un conjunto de actividades, en el que las partes acuerdan que los gastos incurridos por el personal de Devon, S.L. en el desarrollo de esas tareas serían repercutidos a Unalsa. Dicho con el máximo respeto dicho contrato no deja de ser un documento privado, que lo único que contiene son manifestaciones de las partes, y en ningún caso sirve para desacreditar lo acordado en Junta General ni hacer prueba frente a un tercero como es la Inspección. Según los acuerdos de la Junta General se retribuye una cantidad fija a Devon por sus funciones de gestión y dirección, pero no se fija en dichos acuerdos de la Junta General cantidad alguna a satisfacer en concepto de desplazamiento, manutención y estancia del personal de Devon Holding que se desplace a León, por lo que a juicio de este órgano no ha quedado acreditado la obligatoriedad del pago de los gastos que el obligado tributario se pretende deducir.

En conclusión, los gastos contabilizados en concepto de gastos de viaje dirección, al no estar previstos ni en los estatutos ni en los acuerdos de la Junta General la obligatoriedad de pago de los mismos, tienen la consideración de liberalidad y, en consecuencia, no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, se confirma el incremento de base imponible propuesto por este motivo en el acta de 13.116,81 euros en el ejercicio 2011, 12.006,16 euros en el ejercicio 2012 y 12.116,16 euros en el ejercicio 2013".

Como hemos visto, el recurrente alega que los gastos controvertidos -contabilizados en la cuenta 62910003 "Gastos Viaje Dirección"- no están vinculados al cargo de administrador único desempeñado por la persona física

designada por Devon -en este caso, don Juan Manuel-, cuya retribución no discutida aprobada en Junta General con arreglo a los estatutos fue contabilizada en la cuenta NUM006 (Otros Servicios Profes), sino a los incurridos con ocasión de las funciones de dirección y gerencia desempeñadas por el empleado de Devon don Juan Ignacio -cuya retribución también está contabilizada en esa cuenta- derivadas del contrato privado de prestación de servicios de 1 de enero de 1998.

Así las cosas, el recurso -ya se anticipa- ha de correr suerte estimatoria. De entrada debemos significar una cierta discordancia entre la fundamentación contenida en el acuerdo liquidatorio y la resolución del TEAR objeto de impugnación. Como hemos visto, la Inspección de los tributos concluye considerando los gastos controvertidos como liberalidad y, en consecuencia, como no deducibles "al no estar previstos ni en los estatutos ni en los acuerdos de la Junta General la obligatoriedad de pago de los mismos", mientras que la resolución impugnada más bien pone el énfasis en la ausencia de prueba -"la controversia se reduce a una cuestión de prueba", dice el TEAR- sobre la vinculación de los gastos con el desarrollo exclusivo de las actividades de gerencia y, consecuentemente, su correlación con los ingresos de la sociedad. A este respecto cabe señalar lo siguiente:

a) Al entender de la Sala la Inspección de los tributos desvía el análisis en concepto de gastos -es decir, pagos hechos a terceros por el administrador o en nombre de la sociedad por servicios de estancias, comidas y desplazamientos-, que es el que aquí nos ocupa, hacia la conocida controversia sobre retribución de administradores societarios, es decir, contraprestaciones por el ejercicio de sus altas funciones directivas y representación que, en efecto, han de estar previstas en los estatutos sociales pero que, sin embargo y como seguidamente veremos, en este caso no son objeto de discusión.

La Inspección de los tributos fundamenta el rechazo en base a la normativa relativa a retribución de administradores y jurisprudencia que la interpreta. Es cierto que el artículo 217 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, establece que " 1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución". Asimismo, salvo que el término original « retribución» ha sido sustituido por « remuneración», la redacción de este párrafo se ha mantenido tras la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo; por otro lado, el apartado 2 del artículo 217 decía " 2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos", y tras dicha reforma, el nuevo apartado 2 del artículo 217 comienza diciendo lo siguiente " 2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes: a) una asignación fija, b) dietas de asistencia, c) participación en beneficios, d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia, e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución, f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviere motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos."; y el apartado 3 que " El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero".

A este respecto la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 5 de febrero de 2015, recurso 2448/2013 -con cita de las SSTs de 11 de marzo y 2 de diciembre de 2010-, contiene la siguiente doctrina: « "g) En séptimo lugar, y aunque, como sostiene la representación social de M..., S.A., la Sala Cuarta no ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el Consejero de la sociedad «pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo», bien común (art. 1.1 E.T.), bien especial [art. 2.1.a) E.T.] ... ha dejado muy claro que «la relación de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil, cuando se desempeñan simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la Empresa de la que se es titular», ya que «no existe en la legislación española, a diferencia de lo que ocurre, en otros ordenamientos, distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Órganos de Administraciones de las Sociedades ( art. 1.3 E. T.) y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es lo que caracteriza al trabajo de alta dirección ( art. 1.2 RD 1382/1985 )»;... de manera que, «como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral»... Dicho de manera aún más precisa, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración «puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa», «ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos el doble vínculo tiene el único objeto de

la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección» ( Sentencia de 26 de diciembre de 2007 )» .

La doctrina jurisprudencial civil -por todas, STS, Sala de lo Civil, sección 1, de 26 de febrero de 2018, recurso 357472017- pone de manifiesto lo siguiente: « El art. 217 TRLSC sigue regulando, como indica su título, la «remuneración de los administradores», y su apartado primero exige que los estatutos sociales establezcan, si no se quiere que el cargo sea gratuito, el carácter remunerado del mismo y determinen el sistema de remuneración del «cargo de administrador». El precepto no distingue entre distintas categorías de administradores o formas del órgano de administración. En concreto, cuando se trata de un consejo de administración, no distingue entre consejeros ejecutivos y no ejecutivos. Por tanto, este precepto exige la constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador y del sistema de remuneración, cuestión objeto de este recurso, para todo cargo de administrador, y no exclusivamente para una categoría de ellos.

4.- Tampoco la utilización de la expresión «administradores en su condición de tales» en los nuevos apartados segundo y tercero del art. 217 TRLSC debe interpretarse como han hecho la Audiencia Provincial y la DGRN.

La condición del administrador, como de forma reiterada ha declarado este tribunal (en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo al interpretar el art. 1.3.c del Estatuto de los Trabajadores ), no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas. De ahí que el art. 209 TRLSC prevea, con carácter general, que «es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley ».

Nuestro sistema de órgano de administración social es monista, no existe una distinción entre un órgano ejecutivo y de representación y otro de supervisión, como en los sistemas duales. Los administradores sociales, en su condición de tales, tienen facultades deliberativas, representativas y ejecutivas.

No encontramos en la nueva redacción de la ley elementos que nos lleven a otra conclusión...

6.- Por tanto, con la expresión «administradores en su condición de tales» se está haciendo referencia al administrador en el ejercicio de su cargo, esto es, al cargo de administrador que se menciona en el primer apartado del art. 217 TRLSC, y se contrapone a la utilización del término «administradores» por preceptos como el art. 220 TRLSC, referido a las sociedades de responsabilidad limitada, que hace referencia no al cargo, sino a la persona que lo desempeña, pero en facetas ajenas a las propias del ejercicio del cargo de administrador. Mientras que las remuneraciones por el primer concepto han de responder a la exigencia de reserva o determinación estatutaria y a las demás exigencias que establecen el art. 217 TRLSC y los preceptos que lo desarrollan, las remuneraciones (en su sentido más amplio) que el administrador perciba de la sociedad, pero no «en su condición de tal», han de ajustarse al art. 220 TRLSC en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada y a las normas reguladoras del conflicto de intereses, con carácter general (en especial, arts. 229.1.a y 230.2 TRLSC), pero no exigen previsión estatutaria.

Consecuencia de lo expuesto es que «el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por [...] los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa» que prevé el art. 260.11 TRLSC como una de las menciones de la memoria, incluye las remuneraciones recibidas por los administradores «en su calidad de tales», esto es, en el desempeño del cargo de administrador, y por «cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores» (como es el caso de las que son objeto del art. 220 TRLSC), siendo en este segundo caso una remuneración por la realización de actividades ajenas a las que son inherentes a «los administradores en su condición de tales».

Si algunos miembros del consejo de administración ejercen funciones ejecutivas lo hacen en su condición de administradores, porque solo en calidad de tales pueden recibir la delegación del consejo».

Por último, dejamos constancia de las recientes SSTs de 6 y 11 de julio de 2022, recursos de casación 6278/2020 y 7626/2020, referidas ambas a las retribuciones percibidas por un socio propietario del 95% del capital, de alta en el RETA, no administrador por la tareas desarrolladas en el ámbito de actuación de la sociedad -pastelería industrial-, sentencias que complementan la doctrina anterior y que fijan la siguiente 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... 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 Efrain 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 cenital 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 ».

Y concluyen, casando las sentencias de instancia y anulando las liquidaciones que denegaron la deducibilidad, señalando: « 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 2013, de la retribución abonada a don Efrain, con devolución de las cantidades ingresadas por la referida liquidación ».

b) Ahora bien, aunque el TEAR dice que, compartiendo el criterio de la reclamante, "las retribuciones de las funciones de gerencia o de alta dirección no siempre deben subsumirse en las propias de administrador", lo que de algún modo parece superar la denominada teoría monista que acabamos de citar respecto de las funciones de alta dirección de los administradores, en cualquier caso -debemos insistir- no nos encontramos ante un supuesto de retribución de administradores -satisfecha y no discutida-, sino de gastos abonados a terceros por la sociedad o por su cuenta que no se identifican -ni nadie lo alega- con el concepto retributivo ex artículo 217.2 b) LSC de " dietas de asistencia".

La Sala no comparte, pues, las objeciones planteadas por la Inspección de los tributos. Los gastos controvertidos -contabilizados en la cuenta 62910003 "Gastos Viaje Dirección"- no están vinculados al cargo de administrador único de la mercantil recurrente desempeñado por la persona física designada por Devon -en este caso, don Juan Manuel-, cuya retribución no discutida aprobada en Junta General con arreglo a los estatutos fue contabilizada en la cuenta NUM006 (Otros Servicios Profes), sino a las funciones de dirección y gerencia desempeñadas por don Juan Ignacio -cuya retribución también está contabilizada en esa cuenta- derivadas del contrato privado de prestación de servicios de 1 de enero de 1998. Como hemos visto, siendo ambas partes entidades jurídicas independientes pactaron que a la contraprestación mensual fija a abonar a Devon por la dirección y gestión del conjunto de actividades de Unalsa, debían añadirse "los gastos pagados por Devon por cuenta de Unalsa (si los hubiera), más los gastos de viaje incurridos por Devon durante la prestación de sus servicios. Al importe anterior se le añadirá el IVA en vigor".

La tesis de la recurrente de que los gastos cuestionados se vinculan exclusivamente a las labores profesionales de dirección y gestión prestados para ella por la mercantil Devon como dimanantes del contrato suscrito entre ambas mercantiles el 1 de enero de 1998 sería aceptable únicamente mientras ambas sociedades eran personas jurídicas independientes, es decir, hasta el momento en que la misma mercantil Devon prestadora del servicio pasó a ser administradora única de Unalsa, pues a partir de la asunción del cargo orgánico las labores de alta dirección y gestión prestadas por Devon han de entenderse absorbidas por las propias de un administrador único, siendo irrelevante el hecho de que Devon designe o no distintas personas físicas para desarrollar en cada momento unas u otras, pues lo decisivo es que todas esas funciones han de imputarse a una única persona, en este caso jurídica. De hecho, la Junta Universal de Unalsa no sólo fija cada año de modo soberano la retribución a Devon por su participación en el órgano de administración, sino también la cantidad mensual a satisfacer a Devon en concepto de "Dirección y Gestión", lo que se encuentra conforme con los estatutos de la sociedad y la Inspección de los tributos no discute.

Aun así, como venimos diciendo, la cuestión no ha de analizarse desde la perspectiva de la retribución estatutaria de administradores, sino desde la deducibilidad o no del gasto conforme a los criterios generales de deducibilidad.

c) La reciente STS de 22 de julio de 2022, recurso de casación 5693/2020, declara lo siguiente: « La respuesta a la cuestión de interés casacional, en lo relativo a la interpretación del art. 14.1.e) TRLIS requiere la remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 30 de marzo de 2021 , cit., en la que se dijo que "[...] el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004 , debe interpretarse 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; serán, 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 [...]".

Y esta doctrina, debe complementarse, en el presente litigio, en el sentido de que en un caso como el enjuiciado, los gastos financieros devengados por un préstamo que está relacionado de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, aunque no con un concreto ingreso u operación, no constituyen un donativo o liberalidad pues tienen causa onerosa al igual que el préstamo a cuyo cumplimiento responden, y serán fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades siempre que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental».

En el caso que nos ocupa no existe animus donandi ni causa gratuita. Los gastos obedecen a prestaciones efectivas de servicios de estancia, manutención y desplazamiento recibidos por el designado para ejercer las funciones directivas, y la obligatoriedad de su compensación a cargo de la recurrente dimana del contrato de 1 de enero de 1998: "A estos gastos deberán añadirse los gastos pagados por Devon por cuenta de Unalsa (si los hubiera), más los gastos de viaje incurridos por Devon durante la prestación de sus servicios. Al importe anterior se le añadirá el IVA en vigor". Al entender de la Sala el compromiso contractual descrito contiene dos tipos de gastos diferenciados: de un lado, los denominados "suplidos", es decir sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo; y, de otro, los denominados gastos reembolsables, es decir, los que estando igualmente causados por la prestación por Devon de tales servicios profesionales para Unalsa y cuyo pago ésta ha comprometido, sin embargo, han sido facturados por el proveedor a nombre de Devon.

En todo caso, ambos tipos de gastos son jurídicamente exigibles por Devon y, por tanto, de pago obligatorio para la recurrente Unalsa al no tratarse de liberalidad alguna, siempre y cuando, lógicamente, respondan a la causa que los justifica.

d) En fin, es cierto que no todos los gastos controvertidos vienen justificados mediante facturas, pues algunos -señaladamente los de desplazamientos y restauración- se documentan mediante tickets sin identificación de destinatario. Ahora bien, la recurrente ha desplegado un esfuerzo probatorio suficiente en orden a relacionar temporal y espacialmente dichos tickets con aquellos gastos -estancia en hoteles- cuyo destinatario sí aparece identificado. Al entender de la Sala no es dable a la Inspección de los tributos rechazar con ese carácter genérico e indiscriminado la totalidad de los gastos -incluidos los facturados- sin efectuar, siquiera a título meramente ejemplificativo, un análisis pormenorizado de alguno de ellos, dando la posibilidad a la recurrente para, en su caso, complementar una posible carencia probatoria sobre su vinculación con la actividad societaria. Por lo demás, la Sala tampoco comparte la consideración de la resolución del TEAR impugnada de que "El contrato supone una 'barra libre' de facturación, una 'patente de corso' para incrementar al antojo de Devon el importe de los servicios prestados", todo ello al margen de las previsiones estatutarias sobre retribución fija del cargo de administrador, pues, como decimos, no se trata aquí de retribuciones sino de compensación de gastos satisfechos a terceros y cuya correlación con la actividad societaria se estima suficientemente cumplida por la recurrente.

### Tercero.

Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al haber visto desestimados sus pretensiones.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

**FALLAMOS**

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil Universal de Alimentación, S.A., contra la Resolución de 31 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, y NUM002 a NUM003), que se anula, al igual que la liquidación de la que trae causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, condenando a la Administración demandada al abono de las costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

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

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.