

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088333

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia 475/2022, de 3 de noviembre de 2022**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 826/2020***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros. En el presente caso, la determinación de la retribución de los consejeros por un máximo del 10% de los beneficios se realiza, según la documentación aportada, mediante acuerdo de la Junta General. La interesada no aporta los Estatutos de la sociedad para justificar debidamente la falta de gratuidad del cargo de administrador o consejero. Pues bien acuerdo de la Junta general fijando la retribución de los consejeros no puede equipararse a la fijación de las retribuciones en los estatutos, pues tal acuerdo no supone una modificación de los estatutos y, como se ha indicado, en el presente caso no se han aportado por la sociedad los estatutos, por lo que no puede suponerse que en ellos se hayan fijado unas retribuciones a los administradores. Por otra parte, puede añadirse que no resulta relevante a estos efectos que en la demanda se califiquen como dietas, pues tampoco se justifica que compensen ningún gasto en los que hayan podido incurrir los administradores. Por tanto, puesto que no ha aportado los estatutos de la sociedad no puede considerarse acreditado que contemplen la retribución de los administradores, por lo que es claro que las cantidades percibidas por éstos no tienen carácter deducible, razones que conducen a la confirmación de la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho, sobre este punto, con desestimación de las pretensiones de la recurrente sobre dicha cuestión. **Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.** Considera la Sala que si la Administración consideraba que no era aplicable la referida deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, debería haber ampliado las actuaciones de comprobación a dicho concepto, ya que, como se puede apreciar en la propuesta de liquidación, dicho concepto no estaba incluido. Por tanto, de forma indirecta, la liquidación ha suprimido o reducido la citada deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, sin que la recurrente tuviera que presentar una solicitud de rectificación de su autoliquidación, porque ya la había declarado. Finalmente, señala que en la presente sentencia no se puede valorar si es o no correcta la autoliquidación sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pues el objeto de las actuaciones de comprobación no comprendía tal cuestión, no pudiendo la Administración entrar a valorar dicha cuestión, que tampoco es valorada en la liquidación, de tal manera que no podía la Administración suprimir o reducir la indicada deducción y, por ello, tampoco se puede valorar en esta sentencia. Por tanto, se estima el recurso en este aspecto.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 42.

PONENTE:*Don José Alberto Gallego Laguna.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2020/0014315

Procedimiento Ordinario 826/2020

Demandante: C A D E SL

PROCURADOR Dña. MARIA NATALIA MARTIN DE VIDALES LLORENTE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 475/22

RECURSO NÚM.: 826/2020

PROCURADOR Dña. MARIA NATALIA MARTIN DE VIDALES LLORENTE

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a tres de noviembre de dos mil veintidós.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 826-2020, interpuesto por la entidad C A D E S.L., representado por la Procuradora Dña. MARIA NATALIA MARTIN DE VIDALES LLORENTE, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número NUM004 y NUM005, interpuesta por el concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicio 2014, contra el acuerdo de liquidación provisional y de sanción derivada, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente

administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 2 de noviembre de 2022, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 24 de junio de 2020, en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico- administrativas números NUM004 y NUM005, interpuestas contra los siguientes actos administrativos dictados por la Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Resolución del recurso de reposición n.º 2016GRC50530065Q, presentado contra la liquidación provisional n.º referencia NUM002, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014. Cuantía de la reclamación: 111.150,15 euros. Reclamación n.º NUM004.

- Acuerdo de resolución de expediente sancionador clave de liquidación NUM003, derivado de la liquidación provisional anterior por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014. Cuantía de la reclamación: 53.096,15 euros. Reclamación n.º NUM005.

Segundo.

La entidad recurrente solicita en su demanda que se declaren nulos los actos recurridos y se le reintegren 111.150,15 € por la liquidación NUM002 relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 (Reclamación NUM004) y 53.096,15 € por la liquidación NUM003 derivada del expediente sancionador relativo a la anterior liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 (Reclamación NUM005).

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que la propuesta de la Administración era que no había coincidencia entre la cifra declarada en el Modelo 190 del ejercicio 2014 y la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Esta parte ya explicó en vía administrativa que es obvia la no coincidencia entre ambas liquidaciones. Por el criterio del devengo que la demandante hace de la imputación de las remuneraciones a los consejeros de la entidad. Se acompañó como documento la escritura de elevación a público de acuerdos sociales de fecha 23 de septiembre de 1994 escrito del Administrador D. Juan, certificando que según consta en el Acta de la reunión de la Junta del día 30 de junio de 1994 las retribuciones a los consejeros consistirán en dietas por asistencia a reuniones societarias en la cuantía y cantidad que se apruebe hasta un límite del 10%. La entidad, durante su trayectoria histórica desde dicho año (1994) ha obtenido beneficio y todos los años en función del beneficio generado ha remunerado a los Consejeros por un importe muy próximo al 10% sin ser superado en ninguno de los mismos. En todos los años se imputó por el criterio del devengo como gasto del ejercicio económico en que se ha producido y a efectos del Impuesto sobre Sociedades y declarado en los Modelos 110 y 190 del ejercicio siguiente, año en el que se aprueba el Balance y la Cuenta de Resultados del ejercicio anterior. En este segundo ejercicio es cuando realmente se paga. Según la Ley 58/2003 en su artículo 21.1 el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal y el Impuesto sobre Sociedades debe seguir el criterio del devengo. La remuneración corresponde al ejercicio 2014, el beneficio es del 2014 y el cobro (que nada tiene que ver con el devengo) es del 2015. Por lo tanto, procedería el importe de 284.302,24€ declarado en el Impuesto sobre Sociedades y no lo pagado, que es de 69.029,00€ menos. Cade SL verificó en su momento el criterio seguido en los últimos 5 años, que fue aceptado por la Agencia Tributaria en los años anteriores, ya que al no haber coincidencia casi todos los ejercicios, Cade SL ha tenido desde el año 1994 que acompañar la escritura y acuerdos en las Juntas Generales, cosa que ha seguido haciendo. En la página 18 de la

memoria del ejercicio 2014 textualmente dice "Se aprueba por unanimidad remunerar a los miembros del Consejo de Administración por 180.000,00 € dentro del porcentaje autorizado por los Estatutos Sociales". Se acompañaron al expediente administrativo y ahí constan las Actas que verifican (2013 - 2014) la constancia del gasto del 2014.

Que ante esta situación, en la discrepancia del momento del devengo en el año 2014 y la coincidencia durante los años anteriores con nuestro criterio, se produce una clara inseguridad jurídica y un perjuicio económico que entiende no debe producirse, ya que el criterio del devengo sigue siendo el mismo desde la aprobación del texto del Impuesto sobre Sociedades. En este apartado se encuentran las retribuciones a los consejeros, que en los años 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018 han venido percibiendo, utilizando siempre el mismo criterio de imputación. La Agencia Tributaria, tanto para los ejercicios de 2015 y de 2017 ha admitido los gastos de personal deducidos en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de ambos ejercicios. Eso significa que se ha admitido el criterio de imputación y retribución a los consejeros en cada año. Por todo ello entiende que para el ejercicio 2014 debería admitirse igualmente.

Con respecto al tipo aplicado, la Administración se acogió al tipo impositivo del Impuesto de Sociedades del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según manifiestan y Cade SL también lo hizo. La diferencia inicial consistía en que la Administración aplicaba un tipo único del 25% del total de la Base Imponible sin tener en consideración que la entidad es una entidad de reducida dimensión, ya que la cifra de negocios es inferior a 10.000.000,00 €. La demandante demostró que no se había acogido a la aplicación del 20% por mantenimiento de plantilla como decía la Agencia Tributaria, sino a la tributación del 25% hasta 300.000,00 € y al 30% por el exceso. Se demostró a su vez que la entidad había generado beneficios por la venta de bienes del Inmovilizado Material que quedaban a efectos a reinversión con una reducción de 12 puntos. Todo esto consta en el expediente administrativo. En la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 en su página 7, columna (292) aparecen reflejados con exactitud los beneficios producidos por la enajenación del Inmovilizado Material que ascienden a 1.517.470,83 €. Siendo esta la circunstancia única aplicada.

La Administración dice que Cade SL no declaró la deducción por reinversión, consistente en deducir de la cuota íntegra 12 puntos y eso es justamente lo que hizo la demandante, y así lo acreditó, acompañando escritura de ventas de inmuebles, plusvalías generadas, tanto de la venta del inmueble sito en la C/ DIRECCION000 n° NUM000 por importe de 385.240,53 € como de la del inmueble sito en la C/ DIRECCION001 n° NUM001 de Tres Cantos, por importe de 1.132.230,30 €. Constan en el expediente administrativo. Manifiesta a su vez la Administración que Cade SL no ha demostrado la reinversión de las plusvalías generadas. En la Memoria del ejercicio verificó que se había aplicado en su totalidad la reinversión, por saldos pendientes del ejercicio 2012. Reinversión 2014: 1.525.000,00; pendiente aún 6.740.500,00. Según el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aunque la demandante ha demostrado que ha practicado la reinversión en su totalidad, no estaría obligado y por lo tanto la Administración no puede eliminar las deducciones de 12 puntos alegando que no se ha hecho la reinversión. Según el artículo 42.4.a) el plazo para efectuar la reinversión, deberá "realizarse entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores". Por lo tanto, aunque se acreditó que se ha practicado (escrituras de compra de los inmuebles sitios respectivamente en C/ DIRECCION002 n° NUM006 de Alcalá Henares y C/ DIRECCION003 n° NUM007 de Madrid, que constan en el expediente administrativo) Cade SL no estaría obligada, ya que dispondría de un plazo de tres años y -por lo tanto- no se puede alegar el incumplimiento de dicho requisito.

Entiende que es totalmente anómala la situación de este ejercicio, ya que durante todos los anteriores ha habido plusvalías por la venta de inmovilizado afecto a reinversión y siempre -tras las oportunas verificaciones- se ha dado la conformidad por parte de la Administración, habiendo aplicado siempre las deducciones del art. 42, no habiendo sido modificado en el ejercicio 2014.

Seguidamente reitera los argumentos expresados en la reclamación económico administrativa.

Alega la improcedencia de la sanción, porque no puede imputarse una sanción por una conducta grave cuando en otros ejercicios se le ha admitido el mismo criterio a la demandante, en idénticas circunstancias de hecho y de derecho. Se ha amparado en una interpretación razonable y ajustada a los criterios de la Administración en ejercicios anteriores y en el 2015 posterior. No ha habido ocultación de hechos y siempre se ha actuado en tiempo y forma debidos. El actuario que ha impulsado el presente expediente sancionador no ha acreditado la existencia de culpabilidad en el obligado tributario en el momento de realizar la conducta que, a su juicio, es constitutiva de infracción tributaria grave, ni ha presentado prueba alguna que refrende la existencia de culpabilidad en las actuaciones del contribuyente. Por lo tanto, el actuario pretende que se imponga a esta parte una sanción tributaria siguiendo un sistema de responsabilidad objetiva, por el mero resultado, sin atender a la conducta del sujeto pasivo.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que en el caso que nos ocupa, existe una discrepancia en gastos de personal, según lo declarado en el modelo 190, por un importe de 69.029,00 euros. La sociedad alega que según los estatutos de la entidad la remuneración a consejeros puede asignarse hasta un límite del 10% de los beneficios brutos. Sin embargo, no se aporta ninguna documentación que

acredite tal extremo, y ni siquiera se aportan los Estatutos de la Sociedad, que determinen exactamente la retribución de los consejeros, por lo que no se justifica la falta de gratuidad del cargo de administrador o consejero, y que, en consecuencia, que tales retribuciones no se deban a liberalidades, carga de la prueba que corresponde a la parte actora, que es de fácil acreditación y sobre la que no se propone prueba alguna. Tal y como se recoge en la resolución que desestima el recurso de reposición, los sueldos y salarios se deducen por el importe devengado en el ejercicio, el gasto se imputa al mismo período de acuerdo con el principio de devengo, siempre que estén contabilizados. En el presente caso, las dietas por asistencia se generan cuando se devengan y se devengan cuando se aprueban en Junta, por lo que el gasto corresponde imputarlo en el ejercicio en el que son aprobadas en Junta. Por lo que el ajuste realizado sobre esa diferencia de gastos de personal no puede sino considerarse correcto.

En cuanto al tipo aplicado, la sociedad recurrente declara un tipo del 20% y marca la casilla de "Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo" establecido en la Disposición Adicional 12ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobada por Real Decreto Legislativo 4/2004; aunque, como señala el TEAR, en realidad no aplica exactamente este porcentaje, sino que realiza una serie de cálculos para la determinación de la cuota íntegra, teniendo en cuenta la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS. De acuerdo con la Disposición Adicional Duodécima, apartado 2, 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, la aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio del período impositivo en que dicho beneficio se aplique, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad, y además no sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009. En el caso de la entidad recurrente, es claro que no procede la aplicación de la escala de gravamen por mantenimiento o creación de empleo, como se pone de manifiesto en la liquidación impugnada, ya que de acuerdo con los datos de la Tesorería General de la Seguridad Social la plantilla media del ejercicio 2014 es de 2,85 trabajadores, y es inferior a la plantilla media de 2008 que es de 4,65 trabajadores. De acuerdo con el artículo 114 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, las entidades que cumplan las previsiones del artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto, si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de la misma Ley deban tributar a un tipo diferente del general. En el caso que nos ocupa, es de aplicación el tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión siendo el importe de la cuota íntegra 518.610,36 euros, cantidad que coincide con la liquidación provisional.

La recurrente no ha declarado deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que en su caso, según el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, consiste en deducir de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo y no en una reducción del tipo de gravamen. La aplicación de esta deducción no implica la modificación del tipo de gravamen a aplicar a la base imponible, que debe ser el determinado por la Administración en la liquidación provisional, y que es independiente de la existencia de la deducción. Por lo tanto, el tipo aplicado en la liquidación es el correcto y si la parte actora desea practicar la deducción por reinversión del artículo 42 del TRLIS -que no figura en su declaración-, tal y como le indica el TEAR de Madrid, debió presentar solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 2014, de conformidad con el artículo 120 de la LGT.

En cuanto a la sanción, considera que el acuerdo sancionador contiene todos los extremos requeridos por la normativa. El acuerdo sancionador describe los hechos y motiva la conducta que imputa a la recurrente, enlazando la conducta determinante de la regularización practicada con la culpa o negligencia en los razonamientos que recoge en el propio acuerdo, concretando en qué consistió la intencionalidad de su conducta. Así, el acuerdo sancionador, contiene motivación suficiente, ya que explica, desde la perspectiva de la culpabilidad, la razón por la que la conducta de la sociedad recurrente, la cual describe, es reprochable, acreditando y fundamentando la concurrencia de culpabilidad en su conducta de manera específica, sin que se aprecie una motivación genérica y estereotipada, pues refiere como concurre una mínima culpabilidad, que concreta en la negligencia de haberse deducido unos gastos de personal de forma injustificada y haber aplicado de forma incorrecta un tipo de gravamen, cumpliendo la resolución recurrida con las exigencias de motivación que reiteradamente han sido exigidas por esta Sala y Sección Quinta.

Cuarto.

En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que, *en la propuesta de liquidación, de fecha 4 de julio de 2016, se indica que "Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Contrastar los datos declarados en concepto de gastos de personal con los datos que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones resúmenes anuales de retenciones del sujeto pasivo.
- Comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos para tener la condición de entidad que puede aplicar el tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional duodécima del texto refundido de la L.I.S.).

En el desarrollo del procedimiento ostentará los derechos y tendrá las obligaciones que se le informan en documento adjunto."

Seguidamente, en la liquidación, de fecha 28 de septiembre de 2016, en su apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN", expresa lo siguiente:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias", conforme a lo establecido en los artículos 10 a 24 del texto refundido de la L.I.S. y en otras normas.

- Se corrigen los gastos de personal consignados por un importe total de 284.302,24 € (casilla 271) minorándolos a 215.273,24€, según datos declarados por el obligado en el modelo 190. En el trámite de alegaciones pueden presentar documentación que justifique la diferencia en los gastos de personal por un importe de 69.029,00 €.

- El tipo de gravamen aplicado es incorrecto, según se establece en el artículo 28 del texto refundido 29 y en la DT 34ª i), j) y k) de la LIS, por lo que se modifica la cuota íntegra previa.

- De acuerdo con la Disposición Adicional Duodécima, apartado 2, 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 (en adelante TRLIS), la aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio del período impositivo en que dicho beneficio se aplique, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad, y además no sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

De acuerdo con los datos de la Tesorería General de la Seguridad Social la plantilla media del ejercicio 2014 es de 2,85 trabajadores. Por tanto dicha plantilla es inferior a la plantilla media de 2008 que es de 4,65 trabajadores. Por todo lo anterior, no procede la aplicación de la escala de gravamen por mantenimiento o creación de empleo.

- Se desestiman las alegaciones presentadas en fecha 18-7-2016 por lo siguiente:

1.-En relación con la discrepancia en gastos de personal, según lo declarado en el modelo 190, por un importe de 69.029,00 euros.

La sociedad alega que según los estatutos de la entidad la remuneración a consejeros puede asignarse hasta un límite del 10% de los beneficios brutos. El importe asignado es de 180.000 euros, que se imputa como gasto del ejercicio y se declara cuando el consejo lo aprueba en la junta general de accionistas.

Con la documentación aportada, la escritura de elevación a público de acuerdos sociales de fecha 23-9-1994, escrito del administrador D. Juan certificando que según consta en el acta la reunión de la junta del día 30-6-94' la retribución consistirá en dietas por asistencias a reuniones societarias en la cuantía y cantidad que se determinen y en una participación en los beneficios líquidos de la sociedad, con las limitaciones que al efecto pueda establecer la ley sin que pueda exceder del 10% de los mismos' y de la contabilidad la cuenta de pérdidas y ganancias, no es suficiente para justificar que el importe de la remuneración de los consejeros para el ejercicio 2014 es por importe de 180.000 euros ya que no aporta ningún documento en la que se cuantifique la remuneración de los consejeros.

El artículo 105 LGT establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. El sujeto pasivo no presenta prueba alguna que acredite lo expuesto en el escrito de alegaciones.

- 2.- En relación con el tipo de gravamen aplicar.

Según establece el artículo 10.3 el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible se calculará, 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.

En base a lo anterior la sociedad declara en el impuesto de sociedades en concepto de resultado de la cuenta contable por importe de 1.393.867,06 euros (casilla 500) efectuando un ajuste positivo por impuesto sobre sociedades 315.805,16 euros resultando una base imponible por importe 1.709.672,21 (la casilla 552), por tanto la cuota íntegra se calcula aplicando a dicha base imponible el tipo de gravamen del 25 % ya que no procede la aplicación del tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo 20 % , declarado casilla 558.

Por tanto se procede a dictar liquidación provisional en los mismos términos que la propuesta de liquidación."

Por su parte, en la resolución del recurso de reposición, de fecha 1 de diciembre de 2016, en resumen, argumenta:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

Los sueldos y salarios se deducen por el importe devengado en el ejercicio, el gasto se imputa al mismo período de acuerdo con el principio de devengo, siempre que estén contabilizados en el presente caso, las dietas por asistencia se generan cuando se devengan y se devengan cuando se aprueban en Junta, por lo que el gasto corresponde imputarlo en el ejercicio en el que son aprobadas en Junta. En consecuencia, el ajuste positivo por importe de 69.029 euros es correcto.

Respecto al tipo de gravamen, de acuerdo con el artículo 114 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, las entidades que cumplan las previsiones del artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

En este caso, es de aplicación el tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión siendo el importe de la cuota íntegra 518.610,36 euros, cantidad que coincide con la liquidación provisional.

Según los datos que obran en poder de la Administración, el alcance del procedimiento se circunscribe a comprobar los gastos de personal y el tipo de gravamen declarado. El sujeto pasivo no ha declarado deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que en su caso, según el artículo 42 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 consiste en deducir de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley , a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo y no en una reducción del tipo de gravamen.

Por todo lo anterior, esta Administración acuerda confirmar el acuerdo de resolución con liquidación provisional IS 2014 y desestimar el presente recurso de reposición."

La resolución recurrida del TEAR razone, en resumen, lo siguiente:

"CUARTO.- La Administración, en su liquidación provisional, expone, en cuanto a los gastos de personal:

"Se corrigen los gastos de personal consignados por un importe total de 284.302,24 euros (casilla 271), minorándolos a 21 5.273,24 euros, según datos declarados por el obligado en el modelo 190. En el trámite de alegaciones pueden presentar documentación que justifique la diferencia en los gastos de personal por un importe de 69.029,00 euros."

y concluye que, con la documentación que aporta la interesada,:

"no es suficiente para justificar que el importe de la remuneración de los consejeros para el ejercicio 2014 es por importe de 180.000 euros ya que no aporta ningún documento en la que se cuantifique la remuneración de los consejeros."

La reclamante alega que aportó escritura de elevación a público de los acuerdos sociales de 23-09-1994, entre los que se incluye Acuerdo de la Junta General de 30- 06-1994, en la que se aprueba que las retribuciones

de los consejeros consistirán en dietas por asistencia a reuniones societarias en la cuantía y cantidad que se apruebe hasta un límite del 10%. Acompaña las Actas de la Junta General que aprueban las remuneraciones con cargo a los beneficios de 2013 y 2014.

Sin embargo, el régimen retributivo de los administradores debe venir fijado por los Estatutos de la sociedad, según lo establecido en el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital , aprobada por Real Decreto Legislativo 112010:

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

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 de conformidad con el artículo 128 de dicha Ley:

"1. En la sociedad de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

La lectura de determinadas sentencias del Tribunal Supremo no hace sino reforzar la argumentación de la Oficina Gestora y la posición de este Tribunal. Así, la STS de 13 de noviembre de 2008 (caso Mahou), recoge la importancia de que la retribución de los administradores esté correctamente reflejada en los estatutos sociales de la sociedad, conforme a lo dispuesto en la legislación mercantil (hoy, Ley de Sociedades de Capital) de cara a que el gasto contable derivado de dicha retribución fuera fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades. El Alto Tribunal sostiene que " los órganos de administración de las compañías mercantiles tienen como función esencial y característica "las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad", las personas que los forman o integran están unidos a la compañía por medio de un vínculo de naturaleza societaria mercantil y no de carácter laboral, por lo que no todo aquel que realiza tales funciones "es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido a Derecho laboral." Señala asimismo el Tribunal que "en la relación laboral de personal de alta dirección existe una relación ajena con la sociedad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, que no aparece en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración." La Sentencia, finalmente, concluye con la imposibilidad de que los miembros del consejo de administración "puedan acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal, con la única finalidad de poder ser retribuido de forma extraordinaria y anómala..."

Con posterioridad, las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 21 de febrero y 26 de septiembre de 2013 , entre otras, confirman este criterio considerando que a falta de previsión estatutaria, la retribución percibida por un administrador es una liberalidad y por ende, no procede su deducibilidad fiscal. La última de las Sentencias mencionadas, a la que alude la reclamante, señala en su FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO:

Expuestas las posiciones de las partes, debemos sentar como premisa previa que el supuesto que se nos plantea en el presente recurso de casación, relativo a liquidación girada por Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2001, ha de resolverse conforme a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, la cual no contiene norma específica relativa a la retribución de los administradores.

Por ello, nuestra respuesta debe partir del artículo 10 de la Ley, en el que tras disponer que la base imponible está determinada por el importe de la renta en el período impositivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, y de señalar que aquella se puede determinar de forma directa o indirecta, según lo establecido en la Ley General Tributaria (apartados 1 y 2), establece, ciertamente (apartado 3 de dicho artículo): "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 citada normas.

Pues bien, entre esas correcciones figura la del artículo 14.1.e) de la Ley fiscal, en la que se establece que no tienen la consideración de gasto deducible los "donativos o liberalidades". Y en el presente caso, amén de la presunción legal de gratuidad del cargo de administrador de sociedades de responsabilidad limitada (el artículo 66.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada establece que "El cargo de administrador es gratuito a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución" y en el mismo sentido se ha pronunciado posteriormente el artículo 217.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio), el artículo 21 de los Estatutos de LICIDIA, S.L, ratificando la referida presunción legal, dispone que el "cargo de administrador será gratuito", por lo que la concesión de una retribución al Sr. solo puede hacerse con el carácter de liberalidad y, por tanto, no

deducible, sin que frente a ello pueda oponerse que, a virtud de participación que aquél dispone en la sociedad, en cualquier momento podrían modificarse los estatutos según su criterio, pues lo cierto es que en el momento de producirse los hechos la modificación no ha tenido lugar."

En el caso examinado, la determinación de la retribución de los consejeros por un máximo del 10% de los beneficios se realiza, según la documentación aportada, mediante acuerdo de la Junta General. La interesada no aporta los Estatutos de la sociedad para justificar debidamente la falta de gratuidad del cargo de administrador o consejero. En su defecto, este Tribunal confirma el criterio de la Administración en cuanto a la falta de deducibilidad de la retribución de los consejeros.

Quinto.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, la interesada declara un tipo del 20% y marca la casilla de "Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo" establecido en la Disposición Adicional 12ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobada por Real Decreto Legislativo 4/2004; aunque en realidad no aplica exactamente este porcentaje, sino que realiza una serie de cálculos para la determinación de la cuota íntegra, teniendo en cuenta la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS. No consta en el expediente la acreditación del cumplimiento de los requisitos para la aplicación del tipo de gravamen del 20% por mantenimiento o creación de empleo. Por otra parte, el artículo 42 -"Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios"- dispone:

"1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el art. 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo."

La aplicación de la deducción anterior no implica la modificación del tipo de gravamen a aplicar a la base imponible, que debe ser el determinado por la Administración en la liquidación provisional, y que es independiente de la existencia de la deducción.

Por tanto, este Tribunal confirma el tipo de gravamen que figura en la liquidación (tipo aplicable a empresas de reducida dimensión). Si la contribuyente desea practicar la deducción por reinversión del artículo 42 del TRLIS - que no figura en su declaración- debió presentar solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de 2014, de conformidad con el artículo 120 de la LGT ."

QUINTO: Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, es necesario analizar en primer lugar las discrepancias sobre las retribuciones a los consejeros de la sociedad.

A este respecto, esta Sala ha declarado con anterioridad, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo que para poder aplicar la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades es necesario acreditar que en los Estatutos de la sociedad no se encuentran contemplados dichos cargos como gratuitos. Así, entre las más recientes, se puede citar la sentencia de esta Sala de 10 de junio de 2020 dictada en el recurso núm. 253/2019, de la que ha sido ponente D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, en la que, se cita la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación nº 10315/2003), que, en resumen, expresa:

"(...) procede recordar, antes que nada, que, de conformidad con el art. 1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, E.T.), dicha norma "será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario" (apartado 1), y se excluyen del ámbito regulado por la misma "[l]a actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo" [apartado 3, letra c)]; y que, el art. 2.1.a) E.T. señala que "[s]e considerarán relaciones laborales de carácter especial", entre otras, "[l]a del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3c)", trabajo de alta dirección que se define en el art. 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por "el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios o instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad".

Pues bien, en relación con dichos preceptos y, en particular, acerca de la posibilidad de compatibilizar la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y la de personal de alta dirección, sometido

al Derecho laboral, las Salas de lo Civil y -especialmente- de lo Social de este Tribunal han hecho las afirmaciones que a continuación se exponen, que, claramente, ponen en entredicho los argumentos empleados.... para defender la deducibilidad de la remuneración satisfecha al Presidente, al Vicepresidente y al Consejero Delegado de la entidad:

a) En primer lugar, la Sala Cuarta ha afirmado que, de acuerdo con los arts. 123 a 143 L.S.A ., los órganos de administración de las compañías mercantiles, "cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley", tienen como función esencial y característica "las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad" [Sentencias de 3 de junio de 1991 (rec. cas. por quebrantamiento de forma núm. 679/1990), FD Tercero ; de 22 de diciembre de 1994 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2889/1993), FD Tercero; de 20 de noviembre de 2002 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 337/2002), FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1652/2006), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 21 de enero de 1991 (rec. cas. por infracción de ley núm. 282/1990), FD Segundo; y de 13 de mayo de 1991 (rec. cas. por infracción de ley núm. 977/1990), FD Segundo]; razón por la cual es erróneo "entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía", actuaciones, todas ellas, que se integran en el citado art. 1.3.c) E.T. (Sentencias de 3 de junio de 1991, cit., FD Tercero ; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Tercero ; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo ; y de 26 de diciembre de 2007 , cit., FD Segundo).

b) Ha señalado también, en segundo lugar, la Sala de lo Social, que "esas facultades rectoras, ejecutivas y gestoras corresponden a la propia compañía mercantil", "pero al no tratarse de una persona natural las tiene que llevar a cabo mediante los órganos sociales correspondientes, constituidos generalmente por personas físicas que forman parte integrante de la sociedad; de tal modo que la actuación de estos órganos, es decir de las personas naturales que los componen, es en definitiva la actuación de la propia sociedad"; de donde se infiere que "esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral" (Sentencias 3 de junio de 1991, cit., FD Tercero ; y de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Tercero).

c) Asimismo, en tercer lugar, la Sala Cuarta de este Tribunal ha puesto de manifiesto que "[t]oda la actividad de los Consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, está excluida del ámbito de la legislación laboral" en función de un criterio "estrictamente jurídico"; en efecto, en estos casos "[n]o concurre ninguna de las características de la relación laboral", tal como la define el art. 1.1 E.T., "ni siquiera la dualidad de partes en el sentido en que la contempla este precepto, sino la propia y específica de la existente entre las personas jurídicas y las individuales integrantes de sus órganos, mediante las cuales, necesariamente, ha de realizar el cumplimiento de sus fines" (Sentencias de 29 de septiembre de 1988, FD Segundo ; y de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Sexto, que cita la anterior). De este modo, "no es posible estimar que todo aquél que realiza funciones de dirección, gestión y representación en una empresa que revista la forma jurídica de sociedad, es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido al Derecho laboral, como personal de alta dirección" del art. 2.1.a) E.T., dado que, como se ha dicho, esas actividades y funciones son "las típicas y características de los órganos de administración de la compañía, y las personas que forman parte de los mismos están vinculados a ésta por un nexo de clara naturaleza jurídico mercantil" (Sentencia de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Cuarto).

d) En cuarto lugar, la Sala de lo Social ha apuntado que al comparar el art. 1.3.c) E. T. y el art. 1.2 del Real Decreto 1382/1985 se aprecia "la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades" de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos "se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa" [Sentencias de 21 de enero de 1991, cit., FD Segundo ; de 13 de mayo de 1991, cit., FD Segundo ; de 3 de junio de 1991, cit., FD Cuarto ; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Quinto ; y de 16 de junio de 1998 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 5062/1997), FD Tercero]; ahora bien, "aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza jurídica de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la entidad es marcadamente diferente", dado que "en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que éstos, como se ha dicho, son parte integrante de la propia sociedad, es decir la propia personal jurídica titular de la empresa de que se trate" (Sentencia de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Cuarto).

e) En quinto lugar, en cuanto a la cuestión de si la doble actividad, como Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado y como Director General, determina "una doble relación -la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección- o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas", la Sala Cuarta de este Tribunal ha señalado que, "[e]n principio y desde una perspectiva objetiva, es difícil apreciar la dualidad de relaciones, porque, a diferencia de lo que ocurre con la realización laboral común, las funciones propias de la alta dirección en cuanto correspondientes a la titularidad de la empresa son normalmente las atribuidas a los órganos de administración social" (Sentencia de 13 de mayo de 1991 , cit., FD Segundo). Por esta razón, "cuando se ejercen funciones de

esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no pueda establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación será laboral" [Sentencias de 21 de enero de 1991, cit., FD Segundo ; de 3 de junio de 1991, cit., FD Quinto ; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Quinto , y de 16 de junio de 1998, cit., FD Tercero ; en términos casi idénticos, Sentencias de 13 de mayo de 1991, FD Segundo ; de 20 de diciembre de 1999 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1904/1999), FD segundo; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007, cit., FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencia de 18 de junio de 1991 (rec. cas. por infracción de ley núm. 1080/1990), FD Tercero]. Así pues, "el fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza"; o, "dicho de otra manera, para la concurrencia de la relación laboral de carácter especial mencionada no basta que la actividad realizada sea la propia del alto cargo, tal como la define el precepto reglamentario, sino que la efectúe un trabajador, como el mismo precepto menciona, y no un consejero en ejercicio de su cargo" (Sentencias de 29 de septiembre de 1988, cit., FD Segundo ; y de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Sexto, in fine, que cita la anterior).

f) En sexto lugar, y en conexión con lo anterior, la Sala Cuarta ha afirmado que, como se desprende del art. 141 de la L.S.A ., "los Consejeros Delegados de una sociedad anónima son necesariamente miembros del Consejo de Administración y además las facultades que los mismos ejercen son facultades propias de dicho Consejo"; y, en la medida en que "todo Consejero Delegado tiene que pertenecer al Consejo de Administración", que "los Consejeros Delegados son verdaderos órganos de la sociedad mercantil", "el vínculo del Consejero Delegado con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil" [Sentencia de 22 de diciembre de 1994 , cit., FD Sexto, que cita, entre las que mantienen el mismo criterio, las de 14 diciembre 1983, 27 marzo 1984, 6 febrero 1985, 24 septiembre, 30 septiembre y 14 octubre 1987, 29 septiembre 1988, FD Tercero, y 18 marzo 1989].

g) En séptimo lugar, y aunque, como sostiene la representación social de ..., 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.] [Sentencia de 25 de octubre de 1990 (rec. cas. por infracción de ley núm. 311/1990), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 25 de julio de 1989, FD Primero, núm. 3 ; y de 13 de mayo de 1991 , cit., FD Segundo)], 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)" [Sentencia de 27 de enero de 1992 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1368/1991), FD Sexto; en el mismo sentido, Sentencia de 18 de junio de 1991 , cit., FD Tercero]; 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" [Sentencias de 11 de marzo de 1994 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1318/1993), FD Tercero; de 20 de diciembre de 1999, cit., FD Segundo; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007, cit. FD Segundo; en términos casi idénticos, Sentencias de 18 de junio de 1991, cit., FD Tercero ; y de 27 de enero de 1992 , cit., FD Sexto]. 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 , cit., FD Segundo).

En el mismo sentido, la Sala Primera de este Tribunal, en la Sentencia de 21 de abril de 2005 , antes citada, ha señalado que "[n]o existe contrato de trabajo por la mera actividad de un consejero", sino que "[h]ace falta "algo más"; "[p]ero, aún existiendo "algo más", para llegar a una actividad laboral se requiere ajenidad", de modo que "[c]uando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles" (FD Tercero).

h) En atención a lo anterior, en octavo lugar, la Sala de lo Social ha venido negando sistemáticamente que el Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado de una sociedad tuvieran al mismo tiempo con la empresa una relación laboral (en este sentido, en relación con el Consejero Delegado, entre muchas otras, Sentencias de 27 de enero de 1992, cit., FD Séptimo ; de 16 de junio de 1998, cit., FD Tercero ; y de 20 de noviembre de 2002 , cit., FD Octavo; en relación con el Vicepresidente de la sociedad, véase la Sentencia de 3 de junio de 1991 , cit., FD Quinto). Y lo mismo ha concluido la Sala Primera, en la referida Sentencia de 21 de abril de 2005 , cuyo fundamento de

derecho Tercero (que viene a reiterar la Sentencia de 12 de enero de 2007 , cit., FD Tercero), por su claridad, contundencia e interés, reproducimos en parte:

"Dada la condición de consejero delegado, de accionista, y de los poderes de dirección y representación de la empresa que durante la duración del contrato (con independencia de su carácter de consejero o gerente), tenía el demandante, en éste no se dan los caracteres de ajenidad que posibilitaban su estimación como alto cargo; y por tanto, no existía posibilidad alguna de cobertura legal a un contrato de trabajo de alta dirección, en atención al vínculo que tenía con la empresa, en virtud de toda la interpretación jurisprudencial que se ha mencionado.-Las facultades del consejo de administración en orden a señalar retribuciones a los administradores-gerentes no pueden alcanzar al otorgamiento de un contrato de imposible aplicación a éstos. Y así se ha excepcionado por la parte demandada". "De ahí la declaración de incompetencia producida en la jurisdicción social y la consiguiente necesidad del tratamiento de la relación establecida, origen de la cuestión litigiosa, en esta jurisdicción civil. Pues ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal, con la única finalidad de poder ser retribuido de forma extraordinaria y anómala.-La relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos de las reclamaciones de cantidad formuladas por el demandante, pues infringe la previsión de carácter imperativo del artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas ("la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos"). "La naturaleza del vínculo que une al consejero con la sociedad es mercantil no pudiendo serle aplicables pactos procedentes de un contrato de alta dirección anterior, rigiéndose por las normas imperativas contenidas en los artículos 130 y 141 de la Ley de Sociedades Anónimas. Es contrario al artículo 130 convenir una indemnización a favor del consejero para el supuesto de que sea cesado (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Diciembre de 1992). Es decir, el demandante, por voluntad propia al firmar el contrato, consintió su integración en el órgano de dirección y de representación de la sociedad, por lo que ha de aplicarse necesariamente la normativa de este tipo de personas jurídicas, que no puede quedar sin efecto por la vía de pactos contractuales. Y no puede alcanzar eficacia por la indeterminada remisión que en el presente caso se hace al consejo de administración en los estatutos de la sociedad demandada".

i) Por otro lado, en noveno lugar, también ha señalado la Sala Cuarta que aunque -como apunta la representación de- "[e]s cierto que en los consejeros delegados y en los consejeros miembros de la Comisión ejecutiva hay un "plus" de actividad respecto al resto de los integrantes del órgano de administración, lo que implica una mayor dedicación a la empresa", "ello no altera el dato fundamental consistente en que se desarrolla una competencia propia de ese órgano por uno de sus miembros y a través de una delegación interna de funciones que coloca al consejero delegado y al miembro de la Comisión ejecutiva en una posición similar a la del administrador único o solidario, sin que el dato de que en el primer caso se trate de un órgano colegiado de administración sea suficiente a efectos de justificar un tratamiento distinto en orden a la exclusión" (Sentencia de 21 de enero de 1991 , cit., FD Segundo).

j) En último lugar, en fin, interesa también subrayar que, conforme a reiterada doctrina de la Sala Cuarta de este Tribunal, la circunstancia de que el administrador "hubiese figurado en alta en el régimen general no es decisivo a efectos de determinar el carácter laboral de su relación, según establece una reiterada jurisprudencia" [Sentencia de 21 de enero de 1991 , cit., FD Primero; en el mismo sentido, Sentencia de 27 de enero de 1992 , cit., FD Séptimo]; y que tampoco es relevante que la entidad demandada "hay[a] calificado la relación jurídica debatida como relación laboral de carácter especial de alta dirección acogida al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto", por cuanto que, "la naturaleza jurídica de las instituciones y relaciones se determina y define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes" (Sentencia de 3 de junio de 1991 , cit., FD Sexto); como tampoco lo es, en fin, el hecho de que el consejero "estuviese dado de alta en la Seguridad Social como trabajador", "se abonasen por él cotizaciones a la misma, y se recogiesen sus haberes mensuales en "hojas salariales", clásicas en el mundo de las relaciones laborales" (Sentencia de 3 de junio de 1991 , cit., FD Sexto). Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala Primera al señalar, en la citada Sentencia de 12 de enero de 2007 que "sólo por el dato de estar dados de alta los administradores en la Seguridad Social, alta a la que este Tribunal sentenciador atribuye una finalidad puramente asistencial, no se desplaza sobre los demandantes la carga de probar la inexistencia de relación laboral" (FD Tercero). (...)"

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de setiembre de 2013, dictada en el rec. 4808/2011, que es citada en la resolución recurrida del TEAR, en síntesis, determina:

"CUARTO.- Expuestas las posiciones de las partes, debemos sentar como premisa previa que el supuesto que se nos plantea en el presente recurso de casación, relativo a liquidación girada por Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2001, ha de resolverse conforme a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, la cual no contiene norma específica relativa a la retribución de los administradores.

Por ello, nuestra respuesta debe partir del artículo 10 de la Ley, en el que tras disponer que la base imponible está determinada por el importe de la renta en el período impositivo, minorada por la compensación de

bases impositivas negativas de ejercicios anteriores, y de señalar que aquella se puede determinar de forma directa o indirecta, según lo establecido en la Ley General Tributaria (apartados 1 y 2), establece, ciertamente (apartado 3 de dicho artículo): "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."

Pues bien, entre esas correcciones figura la del artículo 14.1.e) de la Ley fiscal, en la que se establece que no tienen la consideración de gasto deducible los "donativos o liberalidades". Y en el presente caso, amén de la presunción legal de gratuidad del cargo de administrador de sociedades de responsabilidad limitada (el artículo 66.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada establece que "El cargo de administrador es gratuito a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución" y en el mismo sentido se ha pronunciado posteriormente el artículo 217.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio), el artículo 21 de los Estatutos de LICIDIA, S.L., ratificando la referida presunción legal, dispone que el "cargo de administrador será gratuito", por lo que la concesión de una retribución al Sr. Candido solo puede hacerse con el carácter de liberalidad y, por tanto, no deducible, sin que frente a ello pueda oponerse que, a virtud de participación que aquél dispone en la sociedad, en cualquier momento podrían modificarse los estatutos según su criterio, pues lo cierto es que en el momento de producirse los hechos la modificación no ha tenido lugar.

No es la primera vez que esta Sala realiza esta consideración bajo la vigencia de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades y así, la Sentencia de 21 de febrero de 2013 (recurso de casación 1978/2010), en supuesto igual de administradores de responsabilidad limitada, señala (Fundamento de Derecho Cuarto) lo siguiente: "En el supuesto que nos ocupa disponen los estatutos de la sociedad, que "los ADMINISTRADORES ejercerán su cargo de forma gratuita". Dado pues el carácter no retribuido del cargo de administrador de acuerdo con los preceptos referidos, resulta patente que las utilidades disfrutadas por los ADMINISTRADORES de la sociedad no pueden ser consideradas como remuneraciones de los mismos y adquirir, de esa forma, la condición de gastos de personal, y por tanto, ser fiscalmente deducibles."

Junto a lo expuesto, que anuncia la estimación del motivo, ha de ponerse de relieve que la sentencia centra el foco de su argumentación en lo que denomina flexibilización de la Ley 43/1995, en relación con su predecesora la Ley 61/1978, en cuanto a la naturaleza necesaria del gasto, pero no obligatorio, sin constituir liberalidad, invocando la Resolución de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009, de la Dirección General de Tributos, con grave error, pues ésta última parte de que los estatutos sociales establezcan el carácter remunerado del cargo (recordemos que en la misma se indica que "las retribuciones de los administradores son gastos realizados para la obtención de ingresos de la entidad, por lo que si los estatutos de la sociedad recogen el carácter remunerado del cargo, tienen la consideración de deducibles, aunque no se cumpla de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.")

Por otra parte, no pone en duda esta Sala la trascendencia y relevancia de las funciones que pueda llevar a cabo el Sr. Eladio en la entidad LICIDIA, S.L. (luego, PONTEGADEA INVERSIONES, S.L.), pero ello no impide que dada su condición de administrador y, por prescripción expresa estatutaria, no puede concederse remuneración de servicios prestados, por lo que la otorgada solo puede tener carácter de liberalidad y, en consecuencia, no deducible en el Impuesto de Sociedades.

Y si de la importancia pasamos a la distinción entre funciones, debe señalarse que la jurisprudencia de la Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo (representada por las Sentencias recogidas en el Fundamento de Derecho Décimocuarto de la de fecha 13 de noviembre de 2008), ha entendido que sólo es compatible la relación de carácter laboral especial de alta dirección (gerencia) con la de carácter mercantil del cargo de administrador cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los Estatutos. Y esto se hace más patente cuando el Presidente y administrador de la sociedad posee el 97,16% de las participaciones, lo que, por otra parte, impediría apreciar la nota de "ajeneidad" según la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 20 de noviembre de 2003)."

Como se indica en la referida sentencia de esta Sala el Real Decreto Legislativo 1/2010, que aprobó el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital en su art. 217.1 establece que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración. Y en armonía con este precepto, el art. 23.e) de dicha Ley dispone que en los estatutos sociales se hará constar el sistema de retribución de los administradores, si la tuvieren.

En consecuencia, si la actora considera que los administradores deben ser retribuidos, lo procedente es acordarlo en los estatutos y si no hubiera estado acordado previamente, lo procedente es modificar en tal sentido sus estatutos.

El Real Decreto Legislativo 1/2010 entró en vigor el 1 de septiembre de 2010, pero la antigua Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, vigente hasta la entrada en vigor del citado RDL, contenía una regulación similar en sus arts. 6.1, 58.2 y 66, precepto que también establecía el carácter gratuito del cargo de administrador, salvo que los estatutos establecieran lo contrario.

En el presente caso, la determinación de la retribución de los consejeros por un máximo del 10% de los beneficios se realiza, según la documentación aportada, mediante acuerdo de la Junta General. La interesada no aporta los Estatutos de la sociedad para justificar debidamente la falta de gratuidad del cargo de administrador o consejero.

Pues bien acuerdo de la Junta general fijando la retribución de los consejeros no puede equipararse a la fijación de las retribuciones en los estatutos, pues tal acuerdo no supone una modificación de los estatutos y, como se ha indicado, en el presente caso no se han aportado por la sociedad los estatutos, por lo que no puede suponerse que en ellos se hayan fijado unas retribuciones a los administradores.

Por otra parte, puede añadirse que no resulta relevante a estos efectos que en la demanda se califiquen como dietas, pues tampoco se justifica que compensen ningún gasto en los que hayan podido incurrir los administradores.

De igual manera, no son relevantes las alegaciones de la demanda sobre el ejercicio de devengo, ya que la Administración lo que no admite es la deducibilidad de las declaradas por la recurrente en el ejercicio objeto de comprobación, al no ser procedente su deducibilidad en el ejercicio de 2014.

Y puesto que no ha aportado los estatutos de la sociedad no puede considerarse acreditado que contemplen la retribución de los administradores, por lo que es claro que las cantidades percibidas por éstos no tienen carácter deducible, razones que conducen a la confirmación de la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho, sobre este punto, con desestimación de las pretensiones de la recurrente sobre dicha cuestión.

En cuanto a las resoluciones de la Administración relativas a los ejercicios de 2015 y 2017, que se han aportado por la recurrente, se debe precisar que se trata de resoluciones de 17 de febrero de 2017 y 15 de abril de 2019, respectivamente, es decir, posteriores a la liquidación que es objeto del presente recurso, por lo que no afectan en modo alguno a la conformidad a derecho sobre dicha cuestión de la liquidación del ejercicio de 2014.

De otro lado, es de destacar, que lo actuado la Administración en relación con otros ejercicios, no vincula a esta Sala, que ha de resolver la cuestión planteada de acuerdo con lo dispuesto en las normas citadas, sin que pueda dejar de aplicar las normas referidas, pues, como reiteradamente tiene declarado el Tribunal Constitucional, el precedente administrativo, no sancionado judicialmente no vincula a esta Sala.

Sobre el principio de buena fe, confianza legítima, conviene recordar que como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013 (Nº de Recurso: 2008/2012), "No resulta fácil distinguir el principio de confianza legítima de otros principios como el de buena fe o el de seguridad jurídica.

Es más que evidente que entre esos tres conceptos hay relación. La buena fe, concepto quizá más fácil de sentir que de definir, en cuanto principio jurídico tiene muy distintas manifestaciones. En lo que ahora importa, implica una exigencia de coherencia con la confianza que en los demás ha podido razonablemente originar la conducta anterior de la Administración. Como decía gráficamente la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1990, lo que exige el pudor en las relaciones entre el poder público y los ciudadanos es que el comportamiento de aquel inspire confianza a los administrados.

En todo caso conviene recordar la doctrina jurisprudencial que declara que el precedente administrativo no sancionado por resolución judicial no puede prevalecer frente al que ha obtenido la fuerza que genera la sanción judicial, por lo que el cambio de criterio administrativo en su actuación carece de relevancia a efectos de justificar una violación del principio de igualdad cuando este cambio de criterio no es confirmado por resoluciones de los Tribunales, que son los competentes para realizar la interpretación y aplicación de la legalidad ordinaria. Por eso, en este caso, en presencia de las circunstancias concurrentes, cabe concluir, respecto del invocado principio de la "confianza legítima", afirmando la carencia de base objetiva para la confianza, habida cuenta de la irracionalidad de los factores en que se sustentaba y, asimismo, la falta de legitimidad de los intereses para los que pretende obtener cobertura jurídica la recurrente LOGISTA.

El alcance del principio de confianza legítima ha sido perfilado en la sentencia de esta Sala de 13 de mayo de 2009 (cas. 2357/2007).

El artículo 3.1 párrafo segundo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en la redacción que le dio la Ley 4/1999, de 13 de enero dispone que: "Igualmente (las Administraciones Públicas) deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima".

Pero aceptando que ese principio, junto con el de la buena fe, vinculan a las Administraciones Públicas en las relaciones que entablan con los ciudadanos y los administrados, no es posible concluir que ese principio deba en todo caso jugar a favor de estos y en perjuicio de las Administraciones, sino que en cada caso la obligación de respeto que del mismo se deduzca para el proceder de la Administración habrá de estar en relación con las circunstancias que concurran, sin que en él se puedan amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración

de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante, confiado en esa pretendida confianza.

Así en sentencia de 15 de abril de 2002 , (rec. de casación núm. 77/1997) , y, en esa línea, expresamos que "el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo , 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001 .

Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles".

Por ello, debe considerarse conforme a Derecho la resolución recurrida del TEAR en relación con la no deducibilidad de las retribuciones a los administradores.

Sexto.

En cuanto a los otros extremos de la liquidación, se debe destacar en primer lugar que en la demanda no parece pretender la aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo, que había marcado en su autoliquidación, no formulando en la demanda alegaciones sobre dicha cuestión.

En cuanto a las alegaciones de la demanda sobre el tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión, en la resolución del recurso de reposición se reconoce que en la liquidación sí se ha aplicado el referido tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión, lo que también se reconoce en la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

Sin embargo, en cuanto a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, según el artículo 42 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, debe destacarse que del examen de la autoliquidación y de las manifestaciones de la demanda parece deducirse que la demandante aplicó una reducción de 12 puntos por dicho concepto.

Pues bien, si la Administración consideraba que no era aplicable la referida deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, debería haber ampliado las actuaciones de comprobación a dicho concepto, ya que, como se puede apreciar en la propuesta de liquidación, dicho concepto no estaba incluido.

En la resolución del recurso de reposición y en la resolución del TEAR se considera que la recurrente no había declarado dicho concepto y que debía haber presentado la solicitud de rectificación de su autoliquidación, sin embargo de las propias argumentaciones de la Administración, y de lo expresado por el TEAR en el Fundamento de Derecho Quinto de su resolución, en el que expresa que "...aunque en realidad no aplica exactamente este porcentaje, sino que realiza una serie de cálculos para la determinación de la cuota íntegra, teniendo en cuenta la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS..." parece deducirse que, tal y como se alega en la demanda, sí había tenido en cuenta de alguna manera dicha deducción, para calcular el tipo aplicable, pues si el tipo de gravamen aplicable a las empresas de reducida dimensión es del 25% reconocido por la Administración únicamente cambiaría la base sobre la que se aplica teniendo en cuenta la deducibilidad de los gastos de personal no admitidos en la liquidación, por lo que resulta obvio que la recurrente tuvo en cuenta la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y si esos cálculos la Administración los consideraba incorrectos debía haber ampliado las actuaciones al referido concepto, ya que no puede la liquidación sobre la base de aplicar el tipo de gravamen aplicable a las empresas de reducida dimensión, obtener un resultado más perjudicial para la contribuyente eliminando deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aunque no hubiera estado declarada correctamente.

Es decir, de forma indirecta, la liquidación ha suprimido o reducido la citada deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, sin que la recurrente tuviera que presentar una solicitud de rectificación de su autoliquidación, porque ya la había declarado.

Debiendo añadirse que en la presente sentencia no se puede valorar si es o no correcta la autoliquidación sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pues el objeto de las actuaciones de comprobación no comprendía tal cuestión, no pudiendo la Administración entrar a valorar dicha cuestión, que tampoco es valorada en la liquidación, de tal manera que no podía la Administración suprimir o reducir la indicada deducción y, por ello, tampoco se puede valorar en esta sentencia.

En consecuencia, procede la estimación parcial del recurso contencioso administrativo declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, la resolución del recurso de reposición y la liquidación de la que trae causa, salvo respecto de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que realmente se suprime o reduce en la liquidación, declarado no conforme a Derecho, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida del TEAR de Madrid, la resolución del recurso de reposición y la liquidación de la que trae causa sobre este último concepto, declarando conforme a derecho la autoliquidación de la recurrente sobre dicho concepto en la medida en la que no se siguieron actuaciones de comprobación sobre la indicada deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, debiendo la Administración practicar nueva liquidación de acuerdo con el precedente pronunciamiento, declarando el derecho de la recurrente al reintegro de la cantidad que resulte, en su caso, de la nueva liquidación, con los correspondientes intereses de demora.

En cuanto a la sanción impuesta, la estimación parcial del presente recurso y anulación, aunque sea parcialmente, de la liquidación, determina la anulación del acuerdo sancionador, por carecer del presupuesto de imposición de la sanción al anularse parcialmente la liquidación, con reintegro a la recurrente del importe del acuerdo sancionador.

Séptimo.

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, al estimarse parcialmente el recurso, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad CADE, SL, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 24 de junio de 2020, sobre liquidación provisional y acuerdo sancionador, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, la resolución del recurso de reposición y la liquidación de la que trae causa, salvo respecto de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que realmente se suprime o reduce en la liquidación, declarado no conforme a Derecho, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida del TEAR de Madrid, la resolución del recurso de reposición y la liquidación de la que trae causa sobre este último concepto, declarando conforme a derecho la autoliquidación de la recurrente sobre dicho concepto en la medida en la que no se siguieron actuaciones de comprobación sobre la indicada deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, debiendo la Administración practicar nueva liquidación de acuerdo con el precedente pronunciamiento, declarando el derecho de la recurrente al reintegro de la cantidad que resulte, en su caso, de la nueva liquidación, con los correspondientes intereses de demora, y anulando el acuerdo sancionador con reintegro a la recurrente del importe del acuerdo sancionador, con los correspondientes intereses de demora. Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0826-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0826-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.