

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089088

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia 89/2023, de 1 de febrero de 2023**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 733/2020***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros. Por diversas sentencias se declaró nulo, en lo que ahora importa, el acuerdo de la entidad, adoptado en el punto 1º de la Junta General celebrada en fecha 15 de marzo de 2011, que había aprobado una remuneración fija de 30.000 euros anuales para cada uno de los miembros del órgano de administración por el desempeño de las funciones propias del cargo durante el ejercicio económico 2011. La Inspección traslada la declaración de nulidad del acuerdo de fecha 15 de marzo de 2011 a los acuerdos adoptados por la sociedad el 28 de junio de 2012 y 27 de junio de 2013, que aprobaron las retribuciones de los miembros del órgano de administración para los ejercicios 2012 y 2013. Es decir, la liquidación recurrida extiende a los ejercicios 2012 y 2013 la decisión relativa al ejercicio 2011 por entender que los acuerdos de la sociedad de fechas 28 de junio de 2012 y 27 de junio de 2013 se aprobaron en idénticos términos y por la misma cuantía que la del ejercicio 2011. Ahora bien, la Sala no puede compartir el criterio de la Administración, ya que, en primer lugar, los acuerdos de la sociedad actora referidos a los años 2012 y 2013 no han sido objeto de impugnación y, por tanto, no se han declarado nulos, de modo que tienen plena eficacia jurídica, y por otro lado, frente a lo que afirma la Inspección, no consta que en los ejercicios 2012 y 2013 concurriesen las mismas circunstancias que dieron lugar a la declaración de nulidad del acuerdo relativo al año 2011. Así las cosas, la admisión o no de la deducción de los rendimientos abonados en los ejercicios 2012 y 2013 a los miembros del órgano de administración de la sociedad actora vendrá determinada por el cumplimiento de los requisitos a los que el ordenamiento jurídico condiciona la deducción, pero no puede derivar de una nulidad que no ha sido solicitada por persona legitimada ni, por tanto, declarada por ningún órgano jurisdiccional. Pues bien, los Estatutos de la sociedad actora establecen que los administradores tendrán la retribución fija que, para cada ejercicio, determine la Junta General. Y las retribuciones para los ejercicios 2012 y 2013 se determinaron por las Juntas Generales celebradas en las fechas antes indicadas. Por tanto, se cumplen las exigencias legales para admitir la deducción de las retribuciones de los administradores de la entidad actora en los ejercicios 2012 y 2013, debiendo anularse en este punto la liquidación recurrida.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 19.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 108.

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

PONENTE:*Don Jose Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS 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: 28.079.00.3-2020/0013479

Procedimiento Ordinario 733/2020

Demandante: PM PRINT EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL

PROCURADOR Dña. CARMEN ARMESTO TINOCO

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

S E N T E N C I A Nº 89/2023

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ornosá Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a uno de febrero de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 733/2020, interpuesto por la entidad PM PRINT EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L., representada por la Procuradora Dª Carmen Armesto Tinoco, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 12 de marzo de 2020, que desestimó la reclamación nº NUM008 y estimó en parte la reclamación nº NUM009, deducidas, respectivamente, contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución impugnada.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

Tercero.

Por auto de 10 de junio de 2021 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 31 de enero de 2023, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 12 de marzo de 2020, que desestimó la reclamación NUM008 y estimó en parte la reclamación NUM009, deducidas por la entidad actora, respectivamente, contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, por importes respectivos de 257.292,79 euros y 171.920,97 euros.

La citada resolución estimó parcialmente la reclamación interpuesta frente al acuerdo sancionador, anulando la sanción "en la parte que se refiere a las remuneraciones de los administradores, confirmando la que se refiere a los gastos por los servicios no acreditados de dirección comercial".

Segundo.

La resolución recurrida deriva de la liquidación que trae causa del acta de disconformidad A02-72620582, incoada en fecha 19 de noviembre de 2015 por la Inspección de los Tributos a la entidad actora por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013.

La indicada liquidación expresa, en lo que ahora importa, lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 8 de septiembre de 2015 y han tenido carácter parcial, limitándose a la comprobación de las operaciones con entidades y personas vinculadas.

(...)

Constitución de la sociedad

"En la junta general extraordinaria de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L.", celebrada el día 12 de julio de 2010, se adoptaron, entre otros, el acuerdo de escisión parcial de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L.".

Con fecha 23 de noviembre de 2010 se otorgó escritura pública de escisión parcial de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L." y de constitución de las sociedades "PM PRINT EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L." y "PM TRANS EUROPE, S.L.", practicándose las correspondientes inscripciones en el Registro Mercantil de la escisión parcial y de la constitución de las nuevas sociedades, cuyos socios serán cada uno de los seis socios de la sociedad escindida, en la misma proporción que ostentan sobre el capital de la sociedad escindida.

(...)

Como resultado de las operaciones de escisión se estructura el accionariado en dos grupos diferenciados:

1.- Accionistas mayoritarios (70%: GEPEX SL, ADVERTISING MEDIA PUBLICIDAD SL y APM MEDIA CONSULTING SL) que se encuentran controlados de forma directa por las personas físicas:

NUM000 Rosana

NUM001 Guillermo

NUM002 Jenaro

Y que ostentan, además, el control de las tres sociedades designadas como Consejo de Administración.

2.- Accionistas minoritarios (30%: COBBUS SPAIN EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL y VAYDISGRAF, SL) que se encuentran participados por las personas físicas:

NUM003 Beatriz

NUM004 Rafael

NUM005 Saturnino

NUM006 Esther"

Administradores

"De conformidad a lo establecido en los Estatutos sociales, la sociedad PM TRANS EUROPE SL será regida y administrada por un Consejo de Administración -idéntico en las tres sociedades citadas- que estará integrado por tres consejeros: (...)

Por lo tanto, las sociedades del Consejo de Administración son a su vez son controladas por tres personas físicas, que ejercen de hecho las funciones de administración:

NUM000 Rosana

NUM001 Guillermo

NUM002 Jenaro"

Actividad de la sociedad

"Su ACTIVIDAD principal clasificada en el epígrafe de I.A.E.(Empresario) 844, fue SERVICIOS de PUBLICIDAD, RELACIONES PUBLICAS."

(...)

Elementos regularizados en el procedimiento inspector

"Como resultado de las actuaciones de comprobación se ha formulado una propuesta de liquidación que ha dado lugar al acta de disconformidad NUM007 que origina el presente acuerdo de liquidación, por la que se regulariza la tributación a efectos del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, debido a :

-No se considera deducible la partida correspondiente a "retribución administradores" por haberse anulado judicialmente el acuerdo de retribución del ejercicio 2011.

-No se considera deducible la partida correspondiente a "retribución administradores" de los ejercicios 2012 y 2013 por haberse aprobado en idénticos términos y por la misma cuantía que la del ejercicio 2011.

-No se consideran deducibles las cantidades satisfechas en concepto de retribuciones por Dirección Comercial, fijas o variables."

Regularización de la situación tributaria

"-En la junta general extraordinaria de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L.", celebrada el día 30 de noviembre de 2009, se adoptaron, entre otros, los siguientes acuerdos:

I) Aceptación de las renunciaciones de los administradores solidarios, D. Guillermo, D. Jenaro y D^a Rosana, con modificación del sistema de administración pasando de tres administradores solidarios a un consejo de administración, designando como miembros del consejo a las entidades "FALCON EMPRESARIAL, S.L.U.", "EQUIPO PARTNER, S.L.U." y "CINATOR, S.L."

(II) Modificación del artículo 15 de los estatutos para cambiar el sistema de retribución del órgano de administración que dejó de ser gratuito para pasar a ser remunerado; acordándose que la retribución constaría de una cantidad fija anual que para cada ejercicio determinaría la Junta General; aprobándose una retribución para el ejercicio 2010 de 24.000 euros brutos anuales para cada uno de los administradores, que se devengaría en doce mensualidades iguales por meses vencidos.

(III) Reestructuración de la actividad de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L.", en tres unidades de negocio autónomas: a) autobuses y marquesinas; b) metro y tranvías; y c) producción y fijación, que se explotarían con tres sociedades independientes, creando los socios con tal fin dos nuevas sociedades íntegramente participadas por ellos, a las que transferirían las ramas de actividad de "metro y tranvía" y de "producción y fijación", manteniendo la de "autobuses y marquesinas" la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L."

-En la junta general extraordinaria de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L.", celebrada el día 12 de julio de 2010, se adoptaron, entre otros, el acuerdo de escisión parcial de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L." con creación de dos nuevas sociedades, las entidades "PM PRINT EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L." y "PM TRANS EUROPE, S.L.", con idénticos socios y participación que los de la sociedad parcialmente escindida, acordando que las nuevas sociedades estarían administradas por un consejo de administración integrado también por las entidades "FALCON EMPRESARIAL, S.L.U.", "EQUIPO PARTNER, S.L.U." y "CINATOR, S.L.", siendo luego designadas como personas físicas representantes de las sociedades administradoras las mismas personas que las ya reseñadas en el punto anterior respecto de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L."

Como consecuencia de la escisión se segregaron de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L." dos partes de su patrimonio que formaban dos ramas de actividad que se traspasaron por sucesión universal a las sociedades "PM PRINT EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L." (producción y rotulación) y "PM TRANS EUROPE, S.L." (intermediación y parte de la actividad de comercialización de espacios publicitarios en régimen de concesión en exclusiva), manteniendo aquélla la tercera de las ramas de actividad (el resto de la actividad de comercialización de espacios publicitarios en régimen de concesión en exclusiva que por sí misma constituía una rama de actividad).

-Se adoptan el 15/03/2011 en PROMEDIOS SL y las dos sociedades en las que se escinde, acuerdos de la Junta General de idéntico contenido que incrementan la retribución de los miembros del Consejo, en contra de la voluntad de los socios minoritarios.

1.- Acuerdo aprobado por el 70% del capital social: "Aprobar una remuneración fija de treinta mil (30.000) euros anuales para cada uno de los miembros del Órgano de administración para el desempeño de las funciones propias del cargo durante el ejercicio económico 2011.

El pago correspondiente se hará en doce mensualidades iguales por meses vencidos, dentro de los 5 primeros días del mes natural siguiente a aquél en que se haya devengado la retribución de que se trate. -----
----- En consecuencia, se aprueba la retribución para el desempeño del cargo de miembros del Consejo de administración para el ejercicio económico 2011, en los términos y condiciones señalados en el presente acuerdo".

Como consecuencia, los mismos miembros del Consejo pasan a percibir un total de 90.000 € por cada una de las tres sociedades, con la oposición expresa de los accionistas minoritarios.

A tal efecto se hace constar el voto emitido por la entidad COBBUS SPAIN EXCLUSIVAS SL en relación con el acuerdo del punto 1º.

(...)

-Se adoptan el 15/03/2011 en las tres sociedades acuerdos idénticos de la Junta General que autorizan a contratar los servicios de dirección comercial con tres sociedades diferentes a las anteriores, pero controladas por las mismas tres personas físicas, en contra de la voluntad de los socios minoritarios.

2.- "Aprobar establecer una relación de servicios entre la sociedad y los administradores que, a su vez, presten a la sociedad servicios o trabajos propios de las funciones de Dirección Comercial. La retribución que cada uno de ellos percibirá por estas funciones consistirá en: una cantidad fija de TREINTA MIL EUROS (30.000,00 €) anuales más una cantidad variable anual que será como máximo el 1,5% sobre la facturación obtenida por la Sociedad y que para cada año determinará el Órgano de Administración en función de los objetivos alcanzados. ---

- En consecuencia, se aprueba establecer y retribuir las funciones propias de la dirección Comercial de la Sociedad en los términos y condiciones señalados en el párrafo anterior, y se autoriza al Órgano de Administración a formalizar los contratos necesarios para implementar el presente acuerdo".

Las tres sociedades no son, sin embargo, las que forman parte de dicho consejo, sino las siguientes:

NUM000 Rosana B60577004 GEPEX, SL

NUM001 Guillermo B83092981 FIDERCO SPAIN SL

NUM002 Jenaro B82767260 A. P. M. MEDIA CONSULTING SL

Se da, además, la circunstancia que las entidades GEPEX y A.P.M. SL son las sociedades a través de las que Dª Rosana y Dº Jenaro ostentan la participación en las tres sociedades escindidas.

El objeto es la supervisión y control de las actuaciones promocionales y publicitarias, dirección comercial y búsqueda de clientes, la expansión comercial y territorial, el control y supervisión de la puesta en marcha de nuevas delegaciones, el desarrollo, análisis e implementación de nuevas inversiones y el asesoramiento en la obtención de nuevas concesiones y exclusivas

En el caso de los contratos celebrados con PM PRINT SL, y dado que su actividad es diferente a la de las otras sociedades, se incorpora un objeto ligeramente diferente: La dirección y asesoramiento comercial, la supervisión y control de los clientes y proveedores, la expansión comercial y territorial, el control y supervisión de la puesta en marcha de nuevas delegaciones, y el desarrollo, análisis e implementación de nuevas inversiones.

Los contratos son idénticos en el resto de sus cláusulas, y se pacta el mismo precio fijo (30.000 €) y el mismo bonus por incentivos (máx el 1.5 % del volumen de facturación).

Anualmente se aprueban por acuerdo del Consejo de Administración los importes del bonus, mediante una tarifa exactamente igual para cada uno de los tres ejercicios.

(...)

-Se han impugnado en vía judicial los acuerdos citados por uno de los socios COBBUS SPAIN EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD SL, habiéndose resuelto de forma contradictoria por los Juzgados de lo Mercantil de Madrid:

- PM PRINT SL: St. Juicio Ordinario 234/2011 de 9 de marzo de 2012, Juzgado de lo mercantil Nº 9 de Madrid : Declara la nulidad de los acuerdos del punto Nº 2, y declara nulos los acuerdos del punto 1º de la Junta General 15 de marzo de 2011. Se recurre en apelación dicha sentencia, y la Audiencia Provincial de Madrid, secc. 28 desestima el recurso, confirmando la nulidad de ambos acuerdos en ST 39/2014 de 5 de febrero.

- PM TRANS SL: St. Juicio Ordinario 313/2011 de 24 de septiembre de 2012, Juzgado de lo mercantil Nº 4 de Madrid : Declara la nulidad de los acuerdos del punto Nº 2, y confirma los acuerdos del punto 1º de la Junta General 15 de marzo de 2011. Se recurre en apelación dicha sentencia, y la Audiencia Provincial de Madrid, secc. 28 archiva el recurso el 3 de noviembre de 2014 por haber llegado las partes a un acuerdo extraprocésal.

- PROMEDIOS SL: St. Juicio Ordinario 252/2011 de 3 de junio de 2013, Juzgado de lo mercantil Nº 11 de Madrid : Desestima la demanda en ambos puntos. Se recurre en apelación dicha sentencia, y la Audiencia Provincial de Madrid, secc. 28 archiva el recurso el 31 de octubre de 2014 por haber llegado las partes a un acuerdo extraprocésal.

Nulidad de los acuerdos de retribución del Consejo de Administración

"En relación con el acuerdo de la Junta General de elevar las retribuciones del Consejo de Administración de la entidad PM PRINT SL ha resuelto la Audiencia Provincial de Madrid, secc. 28 en ST 39/2014 de 5 de febrero la nulidad del mismo. Aunque, como hemos referido, únicamente se declaran nulos los acuerdos de PM PRINT, se señala que los otros dos recursos (PROMEDIOS Y PM TRANS se han resuelto mediante transacción extraprocésal después de conocerse la sentencia citada.

Cabe destacar de los fundamentos de la ST 39/2014 :

1.- El Juzgado de lo Mercantil Nº 9 de Madrid estima la lesión del interés social del incremento de las retribuciones:

(...)

2.- Antes de la escisión parcial la Junta General de la entidad "PROMEDIOS EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L.", aprobó una retribución anual de 24.000 euros para cada uno de sus tres administradores. Posteriormente, se acordó en cada una de las tres sociedades resultantes una retribución de 30.000 euros para cada uno de los administradores, lo que determinó un incremento superior al 300 % del gasto de administración.

(...)

3.- No se han acreditado la realización por los administradores de funciones distintas que justifiquen el incremento de las retribuciones:

(...)

4.- El exceso se predica incluso antes de tener en cuenta la retribución por servicios de Dirección Comercial, que se anulan, además, en la propia sentencia:

(...)

5.- Se ha esgrimido por la entidad apelante el motivo de "optimización fiscal" para justificar el incremento de las retribuciones:

(...)"

Nulidad del acuerdo de contratar los servicios de dirección comercial

"En relación con el acuerdo de la Junta General de la entidad PM PRINT SL de 15/03/2011 de autorizar la contratación de las entidades vinculadas ha resuelto la Audiencia Provincial de Madrid, secc. 28 en ST 39/2014 de 5 de febrero confirmar la nulidad del mismo por infracción legal. Aunque, como hemos referido, únicamente se anulan los acuerdos de PM PRINT, se señala que los otros dos recursos (PROMEDIOS Y PM TRANS se han resuelto mediante transacción extraprocésal después de conocerse la sentencia citada).

Cabe destacar de los fundamentos de la ST 39/2014 :

-La causa principal de nulidad consiste en la infracción legal del deber de abstención de los socios en las decisiones que afectan a sus intereses. La impugnación no se refiere únicamente al importe de las retribuciones satisfechas por este concepto, sino a la autorización misma para contratar con dichas entidades por su evidente vinculación con las tres personas físicas que ostentan la administración de hecho del grupo PROMEDIOS:

(...)

-La sentencia establece claramente la extensión del deber de abstención a la totalidad de los acuerdos adoptados:

(...)

-Se reconoce expresamente (por la propia demandada) que los beneficiarios últimos de estos contratos son las mismas tres personas físicas que ostentan la administración de hecho del grupo PROMEDIOS.

(...)

-Se analiza la posibilidad de aplicar en este supuesto la teoría de la "prueba de resistencia" (el voto emitido sólo implica la nulidad del acuerdo cuando su exclusión impide la formación de la mayoría necesaria).

(...)

-Se detalla a continuación la necesidad de la abstención de la totalidad de los socios que se encuentran en idéntica posición respecto de los acuerdos a aprobar:

(...)

- Finalmente se excluye, como plantea la sociedad apelante, que podrían haberse adoptado tres acuerdos diferentes, absteniéndose únicamente el administrador afectado en cada caso. Concorre, por tanto, la necesidad de que se adopte un solo acuerdo con exclusión del derecho de voto de todos los socios afectados por idéntico conflicto.

(...)"

Acreditación de la prestación de los servicios de dirección comercial

"(...) De los aproximadamente 350 documentos aportados, únicamente se ha detectado la firma de uno de los administradores "miguelangel.hernande" (podría ser la de Jenaro, administrador de APM MEDIA SL) en dos de ellos. Sin embargo, y en el concepto "ORGANIZACIÓN", en ambos archivos figura "PROMEDIOS SL".

Los restantes archivos aportados, a pesar de no contener firma, ni huella de organización, por las características, formato, imágenes y datos incluidos, tienen un contenido similar a los archivos firmados por los autores citados.

No se ha aportado ningún otro documento que acredite la prestación de servicios efectivos por las tres sociedades, ni el envío o recepción de los trabajos e informes presuntamente realizados.

Las tres sociedades tienen la misma estructura: Se encuentran domiciliadas en la vivienda de su administrador, y carecen de personal empleado distinto del propio administrador. Únicamente figura como empleada de GEPEX en el ejercicio 2012 la hija de su administradora.

(...)

Por tanto la totalidad de las funciones descritas en los servicios contratados por las sociedades que ejercen la dirección comercial forman parte de las atribuciones del Consejo de Administración.

Por cuanto antecede se aprecia por la inspección que no se ha aportado acreditación alguna de las tareas desempeñadas por las sociedades GEPEX, FIDERCO Y APM SL. distintas de los servicios que prestan las personas físicas NUM000 Rosana NUM001, Guillermo, y NUM002 Jenaro como administradores de hecho del Grupo PROMEDIOS."

Actuaciones posteriores

"Como resultado de la sentencia de 39/2014 de 5 de febrero se intenta subsanar por PM PRINT SL con carácter retroactivo la causa de nulidad de los acuerdos de contratación con entidades vinculadas:

En escritura de 25/06/2014 se celebra la Junta de Socios de PM PRINT SL, donde se manifiesta por el socio COBBUS SPAIN SL:

"... su representada no tiene reproche alguno que hacer respecto del servicio que estas tres personas prestan -que sí es necesario- y tampoco la labor que desempeñan, sino que la retribución, en todos los casos, parece excesiva".

Posteriormente se requiere al socio COBBUS SPAIN SL:

"...si precisa aclaración sobre la naturaleza de estos servicios y sobre las personas encargadas de prestarlos, y si tiene algún reproche o inconveniente que oponer a los servicios prestados y a las personas que los prestan

... contesta que no".

En consecuencia se producen tres votaciones individuales en las que se ratifican los servicios de Dirección Comercial prestados desde enero de 2011, así como su retribución fija y variable. En cada votación vota en blanco exclusivamente el socio afectado personalmente por la causa de abstención. A estos efectos el socio en minoría manifiesta:

"Para que los acuerdos que se intentan en esta junta parezcan distintos a los que judicialmente se declararon nulos se pretende ahora adoptar tres acuerdos separados ... lo cual no es más que una burda maniobra en fraude de Ley..."

"... por otro lado se ha de tener en cuenta que no se trata de ratificar la prestación de los servicios de Dirección Comercial,... ya que es lo cierto que en realidad se trata del establecimiento por primera vez de este servicio de Dirección Comercial que nunca ha existido válidamente".

(...)

Conclusiones

"Por cuanto antecede no procede admitir la deducibilidad del gasto correspondiente a las siguientes partidas:

(...)

1.- En primer lugar no se considera deducible por la entidad PM PRINT SL la partida correspondiente a "RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES" por haberse anulado judicialmente el acuerdo de retribución del ejercicio 2011.

No se considera deducible por la entidad PM PRINT SL la partida correspondiente a "RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES" de los ejercicios 2012 y 2013, por haberse aprobado en idénticos términos y por la misma cuantía que la del ejercicio 2011.

2.- No se consideran deducibles las cantidades satisfechas en concepto de retribuciones por Dirección Comercial, fijas o variables."

(...)

Por ello, mediante acuerdo de 19 de abril de 2016 el Inspector Coordinador practicó liquidación de la que resultó un importe a ingresar de 257.292,79 euros (229.227,96 euros de cuota y 28.064,83 euros de intereses de demora).

Las cuotas relativas a cada uno de los ejercicios regularizados son: 70.198,83 euros (2011), 74.923,50 euros (2012) y 84.105,63 euros (2013).

Además, la Inspección inició procedimiento sancionador que finalizó por acuerdo que apreció la comisión de infracciones graves del art. 191 de la LGT y que impuso sanción en cuantía de 171.920,97 euros: 52.649,12 euros (2011), 56.192,63 euros (2012) y 63.079,22 euros (2013).

No obstante, la resolución del TEAR ahora impugnada anuló la sanción en la parte relativa a las remuneraciones de los administradores, confirmando la que se refiere a los gastos por los servicios no acreditados de dirección comercial.

Tercero.

La sociedad actora solicita en el suplico de la demanda que se anule la resolución impugnada y los actos confirmados por la misma, alegando a tal fin, en síntesis, en primer lugar la infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima, así como la incongruencia de la liquidación por considerar nulo el

acuerdo de aprobación de las retribuciones del órgano de administración, mientras que en sede de la persona física se considera válido.

Señala la parte actora, en concreto, que en las actas firmadas con acuerdo en relación con el IRPF, ejercicios 2011, 2012 y 2013, de don Guillermo, doña Rosana y don Jenaro, les fue imputada a cada uno como rendimiento del trabajo la cantidad de 180.000 euros anuales percibida en esos ejercicios, mientras que en la regularización de la sociedad no se admitió la deducción de los importes satisfechos a esas personas físicas.

Así las cosas, en relación con la doctrina de los actos propios, la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo expresa lo siguiente en la sentencia de fecha 15 de enero de 2015 (recurso de casación nº 1370/2013):

"Sobre la cuestión nuclear que centra el debate, la vinculación de futuro de la Administración por sus propios actos en el ámbito tributario, este Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones, valga por todas la sentencia de 4 de noviembre de 2013 (RC 3262/2012), que si bien se refiere a un caso de calificación jurídica, respecto de la doctrina que sienta no existe inconveniente para extenderla al caso de actuaciones de la Administración tributaria en cuanto delimitan los elementos fácticos determinantes de la aplicación de la figura impositiva, en tanto que los principios tenidos en cuenta son de plena aplicación en general a cualquier actuación administrativa determinante de las consecuencias que la misma tiene de futuro y respecto de otra actuación administrativa relacionada con la primera. En dicha ocasión dijimos que:

"(...) la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11, FJ 7º)."

En cuanto al principio de confianza legítima, la Sala Tercera, Sección Cuarta, del Tribunal Supremo ha declarado en la sentencia de fecha 22 de febrero de 2016, dictada en el recurso de casación nº 4048/2013:

"(...) la Administración no puede adoptar decisiones que contravengan las perspectivas y esperanzas fundadas en las propias decisiones anteriores de la Administración. Cuando se confía en la estabilidad de su criterio, evidenciado en múltiples actos anteriores en un mismo sentido, que lleva al administrado a adoptar determinadas decisiones, se genera una confianza basada en la coherencia del comportamiento administrativo, que no puede defraudarse mediante una actuación sorprendente. La invitación a formalizar una subvención y las actuaciones posteriores necesarias y favorables, todas ellas, a su conclusión, forja una fundada esperanza de lo que era razonable y coherente esperar.

Conviene tener en cuenta que confianza legítima requiere, en definitiva, de la concurrencia de tres requisitos esenciales. A saber, que se base en signos innegables y externos (1); que las esperanzas generadas en el administrado han de ser legítimas (2); y que la conducta final de la Administración resulte contradictoria con los actos anteriores, sea sorprendente e incoherente (3). Exactamente lo que acontece en el caso examinado, a tenor de los hechos antes relatados.

Recordemos que, respecto de la confianza legítima, venimos declarando de modo reiterado, por todas, Sentencia de 22 de diciembre de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 257 / 2009), que <<el principio de la buena fe protege la confianza legítima que fundamentalmente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que el principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "venire contra factum proprium">>"

Por último, en lo que ahora importa, la incongruencia concurre cuando no existe correlación y adecuación entre las pretensiones formuladas por el interesado y la decisión adoptada por la resolución recurrida.

Dicho esto, en el presente caso no se aprecia la vulneración de ninguno de los principios jurídicos mencionados. En efecto, los rendimientos del trabajo que perciben las personas físicas están sujetos al IRPF, conforme al art. 17.1 de la Ley 35/2006, por lo que se ajusta a Derecho la decisión de incluir esas cantidades en la base imponible del impuesto de las personas aludidas en la demanda. Y esta decisión no entra en contradicción con la liquidación practicada a la sociedad, pues no todos los importes satisfechos por la misma tienen carácter deducible, para lo cual hay que cumplir todos los requisitos a los que la norma supedita la deducción, siendo el incumplimiento de esas exigencias lo que ha determinado que la Inspección no admita tal deducción, lo que no afecta a la realidad de que las personas físicas percibieron dichos rendimientos y, por tanto, deben tributar por los mismos.

En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en la sentencia de fecha 26 de septiembre de 2013 (recurso de casación nº 4808/2011), que en el fundamento jurídico cuarto dice lo siguiente:

"Por último, no puede aceptarse la alegación de la recurrida de duplicidad impositiva a consecuencia de la tributación en IRPF por parte del Sr. ..., pues al margen de que la misma solamente pudiera plantearse por éste, ocurre que la tributación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas queda al margen de que la cantidad percibida sea o no deducible en el Impuesto de Sociedades, pues en cualquiera de las alternativas el ingreso se ha producido en sede del socio, debiéndose señalar que el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone: "Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas", a lo que ha de añadirse que, tal como consta en los Antecedentes, fue la propia empresa la que practicó la retención correspondiente."

Cuarto.

Plantea a continuación la actora que fue correcta la deducción de la partida relativa a la retribución de los administradores, invocando la indebida aplicación del art. 14 del TRLIS.

Aduce la entidad recurrente que mediante Junta de socios celebrada en fecha 15 de marzo de 2011 se aprobó la percepción por los miembros del Consejo de Administración de una remuneración de 30.000,00 euros por cada uno de ellos, estableciendo el art. 20 de los estatutos sociales que ese cargo es retribuido, por lo que resulta conforme a Derecho la deducción de tales retribuciones.

Añade que el órgano inspector hace hincapié en la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid dictada en relación con la actora, pero omite lo que expresan las sentencias de los Juzgados de lo Mercantil números 4 y 11 de Madrid.

Además, posteriormente se alcanzaron acuerdos con el socio Cobbus Spain, en virtud de los cuales se adquirieron las participaciones de dicho socio y no se procedió a la devolución a la actora de las retribuciones de administración y de dirección comercial, por lo que dichos acuerdos se aprobaron y ratificaron con posterioridad en Junta de socios celebrada el 25 de junio de 2014.

Señala también que la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid anuló el acuerdo que aprobó la retribución del Consejo de Administración para el año 2011, pero no los acuerdos de fechas 28 de junio de 2012 y 27 de junio de 2013 que aprobaron las retribuciones para los años 2012 y 2013, que no han sido impugnados ni anulados, por lo que son válidos.

Pues bien, como se expresa en el segundo fundamento jurídico de la presente sentencia, por acuerdo de fecha 15 de marzo de 2011 la Junta General de la entidad actora aprobó para el ejercicio económico 2011 una remuneración fija de 30.000 euros anuales para cada uno de los miembros del órgano de administración por el desempeño de las funciones propias del cargo.

El reseñado acuerdo fue impugnado por el socio minoritario Cobbus Spain Exclusivas de Publicidad S.L. ante el Juzgado de lo Mercantil nº 9 de Madrid (juicio ordinario nº 234/2011), que en fecha 9 de marzo de 2012 dictó sentencia en la que estimó la demanda y declaró nulos los acuerdos adoptados por la Junta General de la entidad PM Print Exclusivas de Publicidad S.L. celebrada el 15 de marzo de 2011 en relación a los puntos 1º y 2º del orden del día.

Contra la citada sentencia se interpuso recurso de apelación (520/2012) ante la Sección 28ª de la Audiencia Provincial de Madrid, que dictó sentencia el 5 de febrero de 2014 desestimando el recurso y confirmando la sentencia impugnada.

Por tanto, esas sentencias declararon nulo, en lo que ahora importa, el acuerdo de la entidad PM Print Exclusivas de Publicidad, S.L., adoptado en el punto 1º de la Junta General celebrada en fecha 15 de marzo de 2011, que había aprobado una remuneración fija de 30.000 euros anuales para cada uno de los miembros del órgano de administración por el desempeño de las funciones propias del cargo durante el ejercicio económico 2011.

Así pues, ese acuerdo societario carece de validez y de eficacia jurídica, por lo que el pago de los rendimientos en él previstos no permiten su deducción en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad actora al no concurrir el presupuesto que faculta para realizar tal deducción, es decir, un acuerdo válido y eficaz.

Por otro lado, no resultan aplicables en este caso las dos sentencias aludidas en la demanda, dictadas por los Juzgados de lo Mercantil números 4 y 11 de Madrid, porque ninguna de ellas afecta a la actora, sino que se refieren a otras dos sociedades (PM Trans S.L. y Promedios S.L.) que no son parte en este procedimiento.

Además, la declaración de nulidad del acuerdo adoptado por la Junta General de la entidad actora el día 15 de marzo de 2011 no puede dejarse sin efecto por un posterior acuerdo societario de la misma entidad de fecha 25 de junio de 2014 que trató de subsanar con carácter retroactivo los defectos que habían determinado dicha nulidad. Ese posterior acuerdo no puede revocar la nulidad declarada judicialmente con respecto a un ejercicio fiscal (2011) que ya había finalizado.

En consecuencia, se ajusta a Derecho la decisión de no admitir la deducción de los rendimientos satisfechos por la actora en el ejercicio 2011 a los miembros del órgano de administración, lo que no infringe el art. 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, toda vez que, como antes se ha dicho, no es admisible la deducción fiscal de un gasto que tiene su base en un acuerdo de la sociedad declarado nulo.

Quinto.

Dicho esto, la Inspección traslada la declaración de nulidad del acuerdo de fecha 15 de marzo de 2011 a los acuerdos adoptados por la sociedad el 28 de junio de 2012 y 27 de junio de 2013, que aprobaron las retribuciones de los miembros del órgano de administración para los ejercicios 2012 y 2013.

Ya hemos dicho que el acuerdo adoptado por la Junta General de la entidad actora en fecha 15 de marzo de 2011 en relación con el punto 1º del orden del día (declarado nulo), afectaba exclusivamente a las retribuciones de los miembros del órgano de administración en el ejercicio 2011, no a los ejercicios 2012 y 2013.

Sin embargo, la liquidación recurrida extiende a los ejercicios 2012 y 2013 la decisión relativa al ejercicio 2011 por entender que los acuerdos de la sociedad de fechas 28 de junio de 2012 y 27 de junio de 2013 se aprobaron en idénticos términos y por la misma cuantía que la del ejercicio 2011.

La Sala no puede compartir el criterio de la Administración, ya que, en primer lugar, los acuerdos de la sociedad actora referidos a los años 2012 y 2013 no han sido objeto de impugnación y, por tanto, no se han declarado nulos, de modo que tienen plena eficacia jurídica, y por otro lado, frente a lo que afirma la Inspección, no consta que en los ejercicios 2012 y 2013 concudiesen las mismas circunstancias que dieron lugar a la declaración de nulidad del acuerdo relativo al año 2011.

Así las cosas, la admisión o no de la deducción de los rendimientos abonados en los ejercicios 2012 y 2013 a los miembros del órgano de administración de la sociedad actora vendrá determinada por el cumplimiento de los requisitos a los que el ordenamiento jurídico condiciona la deducción, pero no puede derivar de una nulidad que no ha sido solicitada por persona legitimada ni, por tanto, declarada por ningún órgano jurisdiccional.

De acuerdo con lo establecido en el art. 217 del Real Decreto Legislativo 1/2010, que aprobó el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario y determinen el sistema de remuneración, debiéndose aprobar el importe máximo de la remuneración anual de los administradores por la junta general.

Pues bien, el art. 20 de los Estatutos de la sociedad actora establece que los administradores tendrán la retribución fija que, para cada ejercicio, determine la Junta General. Y las retribuciones para los ejercicios 2012 y 2013 se determinaron por las Juntas Generales celebradas en las fechas antes indicadas.

Por tanto, se cumplen las exigencias legales para admitir la deducción de las retribuciones de los administradores de la entidad actora en los ejercicios 2012 y 2013, debiendo anularse en este punto la liquidación recurrida.

Sexto.

Postula a continuación la parte recurrente la deducción de las retribuciones derivadas del contrato de prestación de servicios por funciones de dirección comercial.

Las mencionadas sentencias del Juzgado de lo Mercantil nº 9 de Madrid de fecha 9 de marzo de 2012 y de la Sección 28ª de la Audiencia Provincial de Madrid de fecha 5 de febrero de 2014, también declararon nulo el acuerdo adoptado por la Junta General de la entidad PM Print Exclusivas de Publicidad S.L. celebrada el 15 de marzo de 2011 en relación al punto 2º del orden del día. Este acuerdo declarado nulo es del siguiente tenor:

"2.- "Aprobar establecer una relación de servicios entre la sociedad y los administradores que, a su vez, presten a la sociedad servicios o trabajos propios de las funciones de Dirección Comercial. La retribución que cada uno de ellos percibirá por estas funciones consistirá en: una cantidad fija de TREINTA MIL EUROS (30.000,00 €)

anuales más una cantidad variable anual que será como máximo el 1,5% sobre la facturación obtenida por la Sociedad y que para cada año determinará el Órgano de Administración en función de los objetivos alcanzados. --- En consecuencia, se aprueba establecer y retribuir las funciones propias de la dirección Comercial de la Sociedad en los términos y condiciones señalados en el párrafo anterior, y se autoriza al Órgano de Administración a formalizar los contratos necesarios para implementar el presente acuerdo."

Las sociedades contratadas para la prestación de los servicios de dirección comercial fueron: Gepex S.L. (controlada por doña Rosana), Fiderco Spain S.L. (controlada por don Guillermo) y APM Media Consulting S.L. (controlada por don Jenaro).

Pues bien, la declaración de nulidad del reseñado acuerdo societario implica que no tienen carácter deducible las retribuciones satisfechas en virtud del mismo por carecer de validez y eficacia jurídica.

Además, hay que dar por reproducidos, en este punto, todos los argumentos invocados en el cuarto fundamento jurídico de esta sentencia en relación con la declaración de nulidad del acuerdo de la Junta general de fecha 15 de marzo de 2011 relativo al punto 1º del orden del día, que son trasladables al acuerdo referido al punto 2º y que determinan (i) que no son aplicables al caso que aquí nos ocupa las sentencias de los Juzgados de lo Mercantil números 4 y 11 de Madrid por no afectar a la actora, sino que se refieren a otras dos sociedades (PM Trans S.L. y Promedios S.L.) que no son parte en este procedimiento; (ii) que la declaración de nulidad del acuerdo adoptado por la Junta General de la entidad actora el día 15 de marzo de 2011 no puede dejarse sin efecto por el posterior acuerdo societario de la misma entidad de fecha 25 de junio de 2014, que trató de subsanar con carácter retroactivo los defectos que habían determinado dicha nulidad.

Séptimo.

La deducción de las retribuciones derivadas de la prestación de servicios de dirección comercial también fue rechazada por la Inspección por considerar no acreditada la realización de tales tareas por las entidades Gepex S.L., Fiderco Spain S.L. y APM Media Consulting S.L.

Frente a ello, la entidad actora invoca la realidad de la prestación de tales servicios, afirmando que se venían prestando antes del acuerdo de fecha 15 de marzo de 2011, que exceden de las funciones propias de los administradores y que incluyen la supervisión comercial de delegaciones y clientes.

Así las cosas, el análisis de esta cuestión exige partir de lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente en los ejercicios que nos ocupan, que en su art. 10.3 establece:

"En el método de estimación directa 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".

Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, proclama que serán deducibles todos los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de "inscripción contable" que proclama el art. 19.3 del citado RDL 4/2004:

"No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicho texto relativo a las obligaciones contables, dispone:

"Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen".

Estos preceptos legales conducen al Real Decreto 1496/2003, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, requisito indispensable para poder afirmar su vinculación con la actividad económica sujeta a tributación, pues el gasto tiene que ser necesario para la obtención del ingreso, es decir, debe existir correlación entre los ingresos y los gastos.

Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de fecha 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo

al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no basta con la expedición de factura completa, su contabilización y la justificación del pago, sino que es preciso además que el sujeto pasivo demuestre la efectiva prestación del servicio y su afectación directa a la actividad empresarial sometida al impuesto. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero no resulta suficiente por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

En relación con la carga de la prueba, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2000 afirma que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según tal sentencia, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los arts. 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en esta jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del art. 114 LGT de 1963 (art. 105.1 de la vigente Ley 58/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Y el art. 106.1 de la vigente Ley General Tributaria establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", añadiendo el art. 108.2 de la misma Ley que "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por último, en lo que aquí interesa, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

Octavo.

Sentado lo anterior, el acuerdo de liquidación impugnado señala lo siguiente en relación con esta cuestión:

"En nuestro caso, no se ha aportado acreditación alguna de las tareas desempeñadas por las sociedades GEPEX, FIDERCO SPAIN SL y APM MEDIA CONSULTING SL, distintas de los servicios que prestan las personas físicas:

NUM000 Rosana
NUM001 Guillermo
NUM002 Jenaro

Como ejemplo de los servicios prestados de dirección comercial, se aporta copia de un Acta de seguimiento de la exclusiva TMB, del que manifiesta GEPEX ha realizado las tareas de seguimiento del cumplimiento comercial y económico.

Una vez examinado su contenido se comprobó que D^a Rosana firma el documento en representación, exclusivamente, de PROMEDIOS, conjuntamente con D^a María Luisa, Directora Financiera de la propia PROMEDIOS.

En cuanto al asesoramiento en la obtención de exclusivas, se aportaron diversas carpetas de documentación, que incluyen muestras de los trabajos realizados.

Sin embargo, analizados los archivos presentados, en muchos de ellos figuran firmas digitales que indican la autoría material del documento. En la mayoría de los archivos en los que figura dicha firma existen datos que coinciden con los nombres de empleados de PROMEDIOS, o de sus sociedades escindidas:

(...)

De los aproximadamente 350 documentos aportados, únicamente se ha detectado la firma de uno de los administradores "miguelangel.hernande" (podría ser la de Jenaro, administrador de APM MEDIA SL) en dos de ellos. Sin embargo, y en el concepto "ORGANIZACIÓN", en ambos archivos figura "PROMEDIOS SL".

Los restantes archivos aportados, a pesar de no contener firma, ni huella de organización, por las características, formato, imágenes y datos incluidos, tienen un contenido similar a los archivos firmados por los autores citados.

No se ha aportado ningún otro documento que acredite la prestación de servicios efectivos por las tres sociedades, ni el envío o recepción de los trabajos e informes presuntamente realizados.

En cuanto al perfil de Gepex, Fiderco y APM SL, las tres sociedades tienen la misma estructura: Se encuentran domiciliadas en la vivienda de su administrador, y carecen de personal empleado distinto del propio administrador. Únicamente figura como empleada de GEPEX en el ejercicio 2012 la hija de su administradora."

Los argumentos transcritos se basan en los elementos probatorios que figuran en las actuaciones y no han sido desvirtuados por la actora, que no ha acreditado la efectiva prestación de los aludidos servicios, prueba que le incumbe a tenor del art. 105 de la Ley General Tributaria.

En consecuencia, debe confirmarse la liquidación recurrida en lo relativo al rechazo de la deducción de las retribuciones, fijas o variables, satisfechas por la entidad actora en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 en concepto de servicios de dirección comercial.

Noveno.

La anulación de la liquidación recurrida conlleva la anulación del acuerdo sancionador que deriva de aquella por carecer de cobertura jurídica, sin que proceda, por ello, enjuiciar la motivación que contiene ese acuerdo por carecer de eficacia jurídica al estar incorporada a un acto administrativo anulado.

Ahora bien, puesto que -como luego se concretará- la Administración está facultada para dictar nueva liquidación, en virtud de la misma también podrá dictar nuevo acuerdo de imposición de sanción exclusivamente en relación con los gastos por servicios de dirección comercial (puesto que la retribución a los administradores fue declarada no culpable por el TEAR en la resolución aquí recurrida), si estima que concurren los requisitos necesarios para apreciar la existencia de infracción, cumpliendo en todo caso las exigencias previstas en los arts. 207 y siguientes de la Ley General Tributaria y normas concordantes.

Décimo.

En atención a las razones expuestas, procede estimar en parte el recurso, anulando la resolución recurrida así como los actos administrativos de los que trae causa en los siguientes términos:

1.- Anulamos la liquidación recurrida por no admitir la deducción de las retribuciones satisfechas por la sociedad actora a los miembros del órgano de administración en los ejercicios 2012 y 2013, confirmando dicha liquidación en cuanto al carácter no deducible de las retribuciones a los administradores en el ejercicio 2011 y de las retribuciones por los servicios de dirección comercial, fijas o variables, satisfechas en los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

Por tanto, la Administración está facultada para dictar nueva liquidación respetando los anteriores pronunciamientos.

2.- Anulamos íntegramente el acuerdo sancionador recurrido, sin perjuicio de que la Administración, en virtud de esa nueva liquidación, pueda dictar nuevo acuerdo de imposición de sanción exclusivamente en relación con los gastos por servicios de dirección comercial (puesto que la retribución a los administradores ha sido declarada no culpable por el TEAR), si estima que concurren los requisitos necesarios para apreciar la existencia de infracción, cumpliendo las exigencias previstas en los arts. 207 y siguientes de la LGT y normas concordantes.

Undécimo.

Al estimarse parcialmente el recurso no procede hacer imposición de costas, conforme al art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso interpuesto por la representación de la entidad PM PRINT EXCLUSIVAS DE PUBLICIDAD, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 12 de marzo de 2020, que desestimó la reclamación nº NUM008 y estimó en parte la reclamación nº NUM009, deducidas, respectivamente, contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida así como los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa en los términos señalados en el décimo fundamento jurídico, sin costas.

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 2610-0000-93-0733-20 (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 2610-0000-93-0733-20 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.