

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089489

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 65/2023, de 1 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15731/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros. Señala la Sala que lo primordial para ver si los citados gastos son deducibles o no es atender a la causa o a la finalidad que determina la existencia del gasto. Por tanto, si se pone el acento en la realidad y efectividad de la actividad desarrollada, más que en la condición de socio, accionista o participe de quien la realiza, lo mismo deberá de hacerse cuando, como en el presente caso, los gastos que la actora quiere hacer valer como gastos deducibles responden a la prestación de unos servicios que fueron efectivamente realizados, se insertaban dentro del objeto social de la empresa, fueron contabilizados y fueron realmente abonados. Por tanto, en el presente caso la denegación del carácter deducible de las retribuciones al administrador no se basaba únicamente en el incumplimiento de la normativa mercantil (aprobación del gasto por la Junta Ordinaria mediante una previsión expresa en los estatutos de la sociedad), sino también en que no quedaba acreditado que las retribuciones se correspondiesen con la prestación de servicios relacionados con la actividad productiva de la sociedad con origen en una relación contractual; extremos que en el presente caso han quedado acreditados. Por todo ello, este motivo de impugnación ha de ser estimado.

Liberalidades/gastos necesarios. Indemnización abonada por los daños causados a un buque. A juicio de la Sala concurren los requisitos exigibles por la norma fiscal para considerar el gasto como deducible, pues no solo se trata de un gasto contabilizado, acreditado, e imputado temporalmente, sino que además ha de entenderse correlacionado con los ingresos desde el momento en que ha sido aceptado por la aseguradora. Se aportó al expediente administrativo el extracto de un email enviado por la aseguradora, cuya veracidad no discute la AEAT, en el que se dice que «la cobertura existe, siempre que, en el cierre la contratación del buque, el asegurado actúe como agentes del cargador o del armador. Con el cobro del flete por parte de Kaleido, se establece la presunción de que están contratando en nombre propio, asumiendo la posición de transportista frente a su cliente cargador y que ocupan la posición de cargadores/flotadores 30, el armador». Para considerar el gasto como deducible, el TEAR no puede pretender que se entre en el análisis de la normativa internacional sobre la responsabilidad del derecho del mar, como si de la resolución de un conflicto interno se tratase a efectos perjudiciales. El gasto es real, se ha contabilizado, se ha abonado por Kaleido en su condición de agente del fletador, y aunque la asunción de la responsabilidad pudiera ser más o menos discutible, su actuación no puede ser objeto de reproche a efectos de deducibilidad del gasto, pues se ha hecho con la intención de poner fin a un conflicto en el que tenía un interés directo, y del que, a pesar de una posible responsabilidad solidaria, tan solo abonó el importe de 35.160,68 USD, de los 87.901,71 USD en que fueron valorados los daños. Por todo ello, este segundo motivo de impugnación también ha de ser estimado.

PRECEPTOS:

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

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

PONENTE:*Doña María Dolores Rivera Frade.*

Magistrados:

Don MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Don JUAN SELLES FERREIRO

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Don MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00065/2023

-

Equipo/usuario: PB

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2021 0001914

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015731 /2021 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. VASCO GALLEGA SOCIEDAD DE CARTERA SL

ABOGADO CARMEN MARIA VILAS SOTO

PROCURADOR D./Dª. MARIA FARA AGUIAR BOUDIN

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

PONENTE: Dª MARIA DOLORES RIVERA FRADE - PRESIDENTA

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./Dª

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PTDA.

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a uno de febrero de dos mil veintitrés.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15731/2021, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por la entidad VASCO GALLEGA SOCIEDAD DE CARTERA SL, representada por la procuradora Dª. MARIA FARA AGUIAR BOUDIN, dirigida por la letrada Dª. CARMEN MARIA VILAS SOTO, contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de septiembre 2021 que

desestima la reclamación económico-administrativa NUM000, y acumulada, promovidas contra la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECO NOMICO- ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

Tercero.

- No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 148.731,29 €.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

- Objeto del recurso contencioso-administrativo:

La entidad "Vasco Gallega Sociedad de Cartera, S.L." interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico- administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de septiembre 2021 que desestima la reclamación económico-administrativa NUM000, y acumulada, promovidas contra la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014.

Como ya se delimita en el escrito de demanda, los aspectos que son objeto de controversia en la presente litis son los siguientes: en primer lugar, la deducibilidad de los gastos registrados por la actora, la entidad "Vasco Gallega Sociedad de Cartera, S.L."(VGSC), con motivo de los servicios prestados por la entidad "Zenitran 2000 Invest, S.L." (Zenitran) por importe de 150.000 € en el ejercicio 2013 y 269.441,41 € en el ejercicio 2014; y en segundo lugar, la deducibilidad de los gastos que "Kaleido Logistic, S.L." abonó a la entidad "PSL Navegacao de Alfonso-Henriques 1196", en concepto de indemnización con motivo de los daños causados por un bloque de granito al buque Harjumaa.

Los primeros gastos (coste de los servicios prestados por Zenitran) no fueron reconocidos como deducibles en el Impuesto sobre Sociedades al entender la AEAT que responden a la remuneración satisfecha por la actora a Zenitran en su condición de administradora de VGSC. Y en la medida en la que exceden de la remuneración prevista en los Estatutos de la sociedad, la AEAT los consideró como una liberalidad.

Y los segundos gastos (indemnización a la entidad "PSL Navegacao de Alfonso-Henriques 1196") no fueron reconocidos como deducibles al entender la AEAT que también constituyen una liberalidad, pues "Kaleido Logistic, S.L." no era responsable frente a la naviera del pago de los daños causados.

Segundo.

- Sobre la deducibilidad de los gastos soportados y contabilizados por VGSC con motivo de los servicios prestados por la administradora, la entidad Zenitran (I). Interpretación del artículo 14.1e) LIS2004 , y antecedentes fácticos de interés:

La normativa vigente en los ejercicios investigados (2013 y 2014) la conforma 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 (LIS2004), cuyo artículo 14.1 e) -se corresponde con el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades-, establece que:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: e) Los donativos y liberalidades".

El artículo 14.1e) LIS2004 fue objeto de interpretación por el Tribunal Supremo, destacando aquí la sentencia de 30 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1233 Recurso: 3454/2019). En ella el Tribunal Supremo afirma que el concepto de gasto deducible no es un concepto pacífico; dice lo que ha de entenderse por gasto contable, y admite que un gasto contable, registrado como tal, justificado e imputado temporalmente, es un gasto fiscalmente deducible, excepto que se considere que constituye un donativo o una liberalidad en el sentido configurado por el citado precepto.

La misma sentencia alude a las dificultades y complejidad que existe tanto a la hora de delimitar el concepto de gastos deducibles, como a la hora de analizar la consideración de gastos no deducibles de donativos y liberalidades. Estas dificultades ya tuvieron su reflejo en sentencias anteriores, como la de 20 de junio de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2861, Recurso 2555/2015). Y si esta sentencia no es tan clara a la hora de despejar las dudas interpretativas del artículo 14.1.e) LIS2004, o a la hora de salvar las dificultades y complejidad en el análisis de la consideración de los donativos y liberalidades como gastos no deducibles y sus excepciones, con mayor claridad se ha pronunciado la sentencia de 30 de marzo de 2021, de la cual, por su interés, vamos a reproducir los siguientes razonamientos:

"Si atendemos a la sistemática y al tenor literal del precepto, no son gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades, los donativos y liberalidades, esto es, deben excluirse como gastos deducibles los gastos que teniendo un reflejo contable se realizan con ánimos donandi, aquellos realizados a título gratuito. Sin embargo, si donativos y liberalidades, cuyo significado jurídico en el Derecho común no tiene más alcance que el referido, art. 12.2 de la LGT , la lectura del texto completo del art. 14.1.e) indica que dentro de donativos y liberalidades se comprende gastos (...) que de suyo poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad, una causa que podríamos identificar como propia de la actividad empresarial, que excede de la simple liberalidad para descubrir una finalidad empresarial, pues si bien son gastos que como cualquier donativo o liberalidad no persiguen una correlativa contraprestación, sí en cambio su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial".

La STS de 30 de marzo de 2021 se está refiriendo a gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, a los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúan con respecto al personal de la empresa, o a los realizados para promocionar, directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios, mientras que en el presente caso lo que se cuestiona no es este tipo de gastos, lo cual a juicio de esta Sala no impide extraer de la citada sentencia una serie de consideraciones que avalan la postura de la parte actora en este procedimiento, pues además de que en ella se refleja con claridad la evolución en lo que debe de entenderse por gasto contable, lo que se cuestiona en este caso es el carácter deducible, no de disposiciones de significado económico realizadas a título gratuito, sino de disposiciones de significado económico que responden a la prestación de unos servicios a favor de la actora en los términos estipulados en el contrato suscrito con su administradora, la entidad Zenitran, cuya realidad no ha sido objeto de debate, lo que ya excluiría el carácter de liberalidades que la AEAT atribuye a las cantidades satisfechas por tal concepto.

Para resolver esta primera cuestión, vamos a partir de unos hechos que resultan indiscutidos en el procedimiento, a saber:

1.El primero, que el objeto social de VGSC lo constituye el desarrollo de actividades, total o parcialmente, de modo directo o indirecto, mediante la titularidad de acciones o participaciones en sociedades con objeto idéntico o análogo: como la adquisición y enajenación de acciones y participaciones representativas del capital social de cualquier tipo de sociedad, financiación de empresas participadas, prestar servicios de apoyo a la gestión de las sociedades participadas, el arrendamiento y venta de toda clase de construcciones, viviendas y locales comerciales, naves industriales, compraventa de toda clase de fincas y demás, actividades directa o indirectamente relacionadas con ellas; y todo tipo de actividades relacionadas con la propiedad inmobiliaria.

2. El segundo, que la empresa Zenitran incluye en su objeto social todo tipo de inversiones y asesoramiento de las empresas en bienes inmuebles, valores mobiliarios, inmobiliarios, acciones, participaciones, obligaciones y fondos de inversión, además de la gestión, administración, participación en sociedades de cualquier tipo, asesoramiento jurídico, laboral, fiscal y contable, así como la tramitación de los documentos y procesamiento informático de los mismos, dirección y gestión de las participaciones de las sociedades participadas, directa o indirectamente, mediante la correspondiente organización de medios personales y materiales para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, etc.

3. El tercero, que la sociedad Zenitran participa a su vez en la entidad VGSC.

4. El cuarto, que Zenitran, a través de su único socio, Imanol, ostenta el cargo de presidente del Consejo de administración de VGSC.

5. El quinto, que ambas empresas en fecha 1 de abril de 2009 celebraron un contrato de prestación de servicios en virtud del cual Zenitran se comprometió a prestar a VGSC servicios de asesoramiento de distinta naturaleza, comprendiendo un servicio de asesoramiento y material de marketing, expansión, análisis de mercados, asesoramiento y asistencia en materia contable, asesoramiento y asistencia en el tratamiento informático de datos, asesoramiento en materia de recursos humanos, asesoramiento financiero, etc. En la escritura pública de 21 de abril de 2009, se elevó a público el contrato privado de 1 de abril de 2009, actuando la actora como cliente y Zenitran como proveedor, comprometiéndose ésta a prestar al cliente servicios que en términos generales, consistían en el apoyo en forma de asesoramiento operacional, jurídico, económico y técnico, relacionado con la dirección y gestión de la actividad desarrollada por el cliente, servicios de coordinación de toda índole respecto de terceros, asesoramiento, información sobre política de empresa, prácticas administrativas, oportunidades de mercado y asistencia relacionada con la supervisión de las filiales, prácticas y organización industrial productiva, asesoramiento y asistencia en relación con el desarrollo de estrategias generales, específicas de mercado y políticas empresariales orientadas a la expansión de las actividades del cliente, incluyendo el asesoramiento y negociación de nuevos acuerdos de colaboración empresarial en el más amplio sentido, estipulando que la enumeración de los servicios a prestar no es limitada. En la cláusula tercera se estipularon los honorarios del proveedor, comprometiéndose el cliente a pagar el importe de 122.000 € brutos anuales por la prestación de servicios recurrentes, además de facturar los servicios especiales según su coste, incrementado un margen de un 5 %.

6. El sexto, que según se recoge en el escrito de manifestaciones que aportó la actora al expediente administrativo junto con las cuentas anuales de Zenitran de los ejercicios 2013 y 2014, Zenitran facturó al sujeto pasivo las horas que el único socio de esta empresa dedicó a las sociedades del grupo, a saber: SVC: acudir en su nombre y representación a los consejos de administración de distintas sociedades, y gestión diaria de las distintas entidades financieras; Kaleido Logistics: funciones de Director de la división de granito en contacto directo con los clientes. Y detección de oportunidades de mejora; Residencial Monasterio de Oya: persona que ha intentado llevar a cabo el plan de reconstrucción del monasterio (reuniones con el alcalde, Secretaría municipal, arquitectos, etc.); Kaleido SCM: encargado del desarrollo del negocio para su división.

7. El séptimo, que durante el ejercicio 2013 Zenitran expidió 24 facturas mensuales a la empresa actora, por importe de 12.500 € cada una de ellas, por el concepto "servicios de asesoramiento según contrato de fecha 1 de abril de 2009, modificado con fecha 1 de enero de 2012", y en el ejercicio 2014 emitió una factura por importe de 36.449,49 € en concepto de "prestación de servicios".

Tercero.

-Sobre la deducibilidad de los gastos soportados y contabilizados por VGSC con motivo de los servicios prestados por la administradora, la entidad Zenitran (II). Sobre la evolución del concepto de gasto deducible:

La AEAT sostiene que los pagos efectuados a Zenitran tienen la consideración de liberalidades. Y lo hace en base a que los servicios prestados por esta sociedad a SGVC deben encuadrarse dentro de los servicios prestados como presidente del Consejo de Administración de esa última, y por tanto son deducibles únicamente en el importe de 19.200 €, que es la cantidad fijada en los Estatutos como retribución al presidente del Consejo de Administración.

Si antes hemos adelantado que estas disposiciones de carácter económico, en cuanto responden a la prestación de unos servicios expresamente contratados, no encajan en el consideración de liberalidades a que se refiere el artículo 14.1 e) LIS2004, podemos añadir ahora que pese a la dificultad que existe a la hora de delimitar, por su naturaleza, lo que son las funciones propias de la gestión de una empresa con un objeto social como el que tiene la actora, y lo que son actividades ajenas a esas funciones - actividades desarrolladas en cumplimiento del contrato de 1 de abril de 2009-, en todo caso a la vista del tipo de servicios prestados, su conexión con el objeto social de SVGC y su cuantificación económica, podríamos decir que los servicios prestados por Zenitran han ido más allá de las funciones propias de representación, dirección y gestión que corresponden a un administrador, desarrollándose en el ámbito del giro empresarial y del objeto social de la actora, como se puede comprobar a través de los correos electrónicos incorporados al expediente administrativo.

Alguno de estos correos son indicativos de que Imanol realizó actuaciones que no son propias de su condición de administrador, como mediar para alcanzar acuerdos amistosos en asuntos que estaban en manos del Consejo de administración -correo de remitido por Imanol el 25 de enero de 2013-, lo cual significa que la actuación de esta persona no lo ha sido como administrador; intervenir en temas de reparación de buques -correo de 28 de enero de 2013-, realizara actuaciones encaminadas a obtener mejoras en los precios de transportes -correo de 7 de enero de 2013-, etc).

VGSC designó como administradora a una persona jurídica, Zenitran, lo cual está permitido por el artículo 212 bis LSC -Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital-. Y los servicios cuyo coste representa el gasto fiscalmente deducible, fueron prestados en cumplimiento de un contrato de prestación de servicios suscrito entre la sociedad actora, sociedad de responsabilidad limitada, y su administrador, lo que también está permitido por la LSC (artículo 220).

En una empresa con un objeto social tan amplio, en el que se incluye la prestación de todos los servicios de apoyo a la gestión de las sociedades participadas, necesarias para la adecuada dirección y administración " de su propio negocio", incluyendo su financiación, y también la gestión de todo tipo de sociedades relacionadas con la actividad inmobiliaria, no es fácil delimitar las actividades que se corresponden con actos de gestión de SVGC (no de las sociedades participadas), y las que los superan.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda hace un encomiable esfuerzo para convencer de que todas las actividades desarrolladas por Zenitran al amparo del contrato del año 2009 se enmarcan dentro de las funciones propias a la administración societaria, y que comprenden cualesquiera actos que sean apropiados para la consecución del objeto social. Pero no todas las actuaciones que se desarrollan en el seno de una sociedad, apropiadas para la consecución del objeto social, son necesariamente actuaciones de gestión propias de los administradores. Además, los administradores pueden realizar actuaciones que no sean las de representación, dirección y gestión de la empresa, y no por ello su coste deja de ser un gasto deducible.

Sobre la deducibilidad de los gastos o retribuciones a los administradores que desarrollan otras funciones para la sociedad (que no sean las de representación, dirección y gestión de la empresa) se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 1 de febrero de 2019 (ECLI:ES:TSJGAL:2019:1111). En ella, después de poner en comparación dos tesis contrapuestas, una, la que defiende la aplicación de la teoría del vínculo -y al margen de que sea aplicable o no en este caso en el que la administración no recae en una persona física sino jurídica-, en donde lo determinante es que concurra la nota de ajenidad en la prestación de los servicios, y otra, la que defiende que los administradores socios pueden percibir otras remuneraciones distintas de las derivadas del cargo de administrador, teniendo la consideración de gasto fiscalmente deducible con independencia de que la relación existente entre el socio-administrador y la entidad sea de naturaleza mercantil o laboral, la Sala de Galicia se inclinó por esta segunda tesis, que hace hincapié en la realización de funciones diferenciadas de las de la simple administración.

En el presente caso, en los Estatutos de la sociedad (artículo 19) se recoge una previsión expresa sobre el carácter retribuido del cargo de administrador (19.000 € anuales), tal como exige el artículo 217 LSC. Por esta razón la AEAT admitió su deducibilidad. Pero además, en el año 2009 se celebró un contrato de prestación de servicios que habilitaba al administrador de SVGC a desarrollar otras actividades. La realidad de estas actuaciones ha sido aceptada por la AEAT. Así lo advierte la actora en el escrito de demanda, y lo reconoce el abogado del Estado en su escrito de contestación, hasta el punto de que los mismos gastos (coste de la prestación de servicios en ejecución del contrato del año 2009) fueron reconocidos como deducibles a efectos del IVA de los ejercicios investigados. Este reconocimiento encierra a su vez un reconocimiento por la AEAT de que se trata de gastos correlacionados con los ingresos, y con ello un reconocimiento de que se cumple el requisito que el propio TEAR anuda en su resolución (FD 4º) a la inexistencia de una liberalidad, y por tanto, al carácter deducible del gasto, junto con el cumplimiento de los demás requisitos reconocidos: contabilización, justificación e imputación según el criterio de devengo.

Antes hemos citado la STS de 30 de marzo de 2021 en la que se plasma una evolución de los conceptos de gasto contable y de gasto deducible. Esta sentencia es, a su vez, objeto de cita en las más recientes de 6 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3077) 11 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2851) 26 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3199) 1 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4476) 21 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:3209).

En estas últimas sentencias, y en base a la evolución que han experimentado ambos conceptos (gasto contable y gasto deducible), el Tribunal Supremo llega a admitir como deducibles en el Impuesto sobre Sociedades gastos financieros devengados por préstamos obtenidos por la sociedad destinados a la restitución a los socios de una parte de la prima de asunción de participaciones, o destinados a sociedades filiales, considerando el Tribunal Supremo que estos gastos financieros estaban relacionados de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, aunque no con un concreto ingreso u operación, no constituyendo un donativo o liberalidad pues tienen causa onerosa, y considerando que son fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades al cumplir los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental.

La evolución de la concepción de gasto deducible que ha experimentado nuestra jurisprudencia, y de la que es fiel exponente la STS de 30 de marzo de 2021 ha servido, igualmente, para admitir los siguientes recursos de casación:

El admitido por el ATS de 29 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:10114A) en el que se determinará:

"si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad".

El admitido en el ATS de 6 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:10557A), en el que se determinará:

"si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad".

Los admitidos en los ATS de 3 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:11385A) y de 13 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:11385A), en los que se determinará:

"en qué casos pueden ser deducibles los gastos correspondientes a las retribuciones de los miembros del consejo de administración de una empresa y, en particular, los que corresponden a indemnizaciones por cese del personal de alta dirección, y si el incumplimiento de la normativa mercantil, de producirse, permite colegir que tales gastos son en todo caso donativos o liberalidades en el sentido del artículo 14.1.e) TRLIS".

Lo que se resuelva en estos recursos de casación guarda conexión con lo que es objeto de este pleito, pues en el escrito de demanda además de negar que los gastos derivados del cumplimiento del contrato del año 2009 tengan la consideración de liberalidades, tesis que acepta esta Sala por las razones expuestas, se alega la deducibilidad del gasto aun cuando fuera considerado retribución de la administradora.

La pendencia del recurso de casación no impide adelantar una solución estimatoria de la pretensión de anulabilidad ejercitada por la entidad actora, avalada a juicio de esta Sala, por los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre lo que se debe de entender como gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

En las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo los días 6 y 11 de julio de 2022, aun versando sobre la consideración como gastos deducibles de retribuciones a socios no administradores, se parte de una contextualización de la noción de gasto no deducible, y de la apreciación de la noción de gasto no deducible, que condujeron a afirmaciones como las siguientes:

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

También se matiza la afirmación de que no son deducibles todos los gastos en los que pueda incurrir la sociedad para obtener sus ingresos pues tal funcionalidad requiere que el gasto sea real y correlativo al ingreso. Y se matiza en el sentido de que lo primordial será atender a la causa o a la finalidad que determina la existencia del gasto.

Si en la citada sentencia se pone el acento en la realidad y efectividad de la actividad desarrollada, más que en la condición de socio, accionista o participe de quien la realiza, lo mismo deberá de hacerse cuando, como en el presente caso, los gastos que la actora quiere hacer valer como gastos deducibles responden a la prestación de unos servicios que fueron efectivamente realizados, se insertaban dentro del objeto social de la empresa, fueron contabilizados y fueron realmente abonados.

Cuarto.

- Sobre la deducibilidad de los gastos soportados y contabilizados por VGSC con motivo de los servicios prestados por la administradora, la entidad Zenitran (III). Sobre el alcance del incumplimiento de la normativa mercantil:

Enlazando con la siguiente cuestión, y partiendo de lo que quedó expuesto en los anteriores fundamentos de derecho, no parece que el dato formal de la no constancia de una aprobación expresa por la Junta General del exceso de retribuciones regularizado -aún de entenderse que las cantidades abonadas por la actora a Zenitran lo fueron en concepto de retribuciones al administrador- y que el abogado el Estado traduce en un incumplimiento de la normativa mercantil, pueda desviar el sentido estimatorio de esta resolución.

En efecto, el TEAC, en la resolución de 9 de abril de 2019, RG 3295/2016, se ha pronunciado en el sentido de que:

"(...) la deducibilidad de las retribuciones a los administradores exige que conste en los estatutos el carácter retribuido del cargo de administrador y que dicha retribución se establezca en los estatutos con "certeza". Ello requiere que los estatutos precisen el concreto sistema retributivo y así, en el supuesto de que el sistema elegido sea una participación en los beneficios de la sociedad se determine perfectamente en los estatutos el porcentaje, no bastando con la fijación de un límite máximo de esa participación, ahora bien, en el supuesto de que se estipule en los estatutos una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas de la entidad, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente en el ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación".

La exigencia de que la retribución de los administradores debe constar en los Estatutos con certeza, se extrae de pronunciamientos anteriores del Tribunal Supremo, como es la STS de 26 de septiembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:4820). De ahí concluye el TEARG en el acuerdo impugnado, que si en los Estatutos no se prevé una retribución de los administradores, o se prevé una cantidad determinada, todo lo que se abone por tal concepto, o lo que exceda de lo fijado en los Estatutos debe de considerarse como una liberalidad del artículo 14.1e) LIS2004.

La citada sentencia se remite a otra anterior de 21 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:9 45), que apelando a lo dispuesto en el artículo 66 de la derogada Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada, y al vigente artículo 217 LSC, considera que la concesión de una retribución a un administrador cuando no está determinada en los Estatutos, solo puede hacerse con el carácter de liberalidad.

Y completa su razonamiento con la cita de la jurisprudencia de la Sala Primera, de lo Civil, del Tribunal Supremo (representada por las Sentencias recogidas en el Fundamento de Derecho Decimocuarto de la de fecha 13 de noviembre de 2008), que ha entendido lo siguiente:

" 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)".

Ahora bien, el enfoque y los argumentos que sirven de base a estas sentencias parece distanciarse de lo que en la jurisprudencia más reciente se valora como determinante a efectos de declarar la procedencia o no de la deducibilidad de este tipo de gastos.

En los ATS de 29 de junio y 6 de julio de 2022, y los que le siguieron -que admiten los recursos de casación en los que se determinará si el incumplimiento de la normativa mercantil, de producirse, permite colegir que tales gastos son en todo caso donativos o liberalidades en el sentido del artículo 14.1.e) TRLIS-, se recuerda la doctrina que reconoce la improcedencia de la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando no se prevé en los Estatutos o va más allá de lo que se fija en ellos. Recuerda que:

"En sentencias de 5 de febrero de 2015, recursos de casación 2795/2013 (ECLI:ES:TS:2015:337) y 2448/2013 (ECLI:ES:TS:2015:487), y de 28 de octubre de 2015, recurso de casación 2547/2013 (ECLI:ES:TS:2015:4499), con cita de la sentencia de 30 de octubre de 2013, recurso de casación para la unificación de doctrina 131/2012, (ECLI:ES:TS:2013:5524), se concluye que, al igual que es obligado calificar de liberalidad no deducible la retribución reconocida al administrador cuando los Estatutos de la sociedad establezcan el carácter gratuito del cargo, procede aplicar el mismo criterio al supuesto de concesión de retribución por encima del límite fijado en aquellos".

Pero añade:

"Sin embargo, no es baladí el hecho de que la citada jurisprudencia se dictará en relación con normativa anterior a la que resulta de aplicación en el supuesto que se sitúa en el origen de esta litis y que, como se verá a

continuación, asistimos a una evolución de los criterios de esta Sala en el ámbito de las deducciones en el impuesto sobre sociedades. Todo ello hace conveniente interrogarse, nuevamente, sobre la cuestión que late en este recurso, a fin de sentar un criterio unívoco en un asunto con una palpable proyección de generalidad".

Entonces, al igual que hemos dicho respecto de la consideración o no de las cantidades abonadas a los administradores, como liberalidades del artículo 14.1e) LIS2004, la pendencia de los citados recursos de casación no impide adelantar una solución estimatoria de la pretensión de anulabilidad ejercitada por la entidad actora, avalada también en este caso, y a juicio de esta Sala, por los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo, destacando ahora la STS de 6 de julio de 2022 en la que dice que

"quizás no sea tan determinante la manera en la que el socio -aquí administrador- cobraba dichas cantidades, sino que, en realidad, lo esencial es que, de una u otra forma, las mismas constituya un desembolso para la sociedad, cuya traducción a efectos fiscales sería la de gasto deducible" (...) lo trascendente es la realidad de la prestación del servicio, la de su efectiva retribución y, por supuesto, su correlación con la actividad empresarial".

Si se acude de nuevo a la STS de 21 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:9 45), podemos comprobar que la denegación del carácter deducible de las retribuciones al administrador no se basaba únicamente en el incumplimiento de la normativa mercantil (aprobación del gasto por la Junta Ordinaria mediante una previsión expresa en los estatutos de la sociedad), sino también en que no quedaba acreditado que las retribuciones se correspondiesen con la prestación de servicios relacionados con la actividad productiva de la sociedad con origen en una relación contractual; extremos que en el presente caso han quedado acreditados.

Por todo ello, este primer motivo de impugnación ha de ser estimado.

Quinto.

- Sobre la deducibilidad de los gastos en los que ha incurrido "Kaleido Logistic, S.L." con motivo de la indemnización abonada por los daños causados al buque Harjumaa:

Estos gastos no fueron reconocidos como deducibles al entender la AEAT que constituyen, de nuevo, una liberalidad, pues "Kaleido Logistic, S.L." no era responsable frente a la naviera del pago de los daños causados.

Los gastos aquí discutidos se corresponden con dos cargos realizados por la empresa Kaleido Logistic, el día 3 de julio de 2014, por importe de 12.803,39 € cada uno de ellos, en concepto de gastos o indemnización por un siniestro que se produjo durante una operación de grúa con un bloque de granito en el buque Harjumaa.

Lo que motivó que la AEAT denegase el carácter deducible de estos gastos ha sido un documento privado en el que Kaleido logístico, S.A., actuando como agente del flotador, dice "El armador disponente notificó al fletador que se le había presentado una reclamación por daños por parte del armador principal, en relación con la negligencia... El armador disponente llegó a un acuerdo sobre la reclamación por daños con el armador principal del buque... y solicitó reclamación al fletador... El agente del fletador, a pesar de no tener responsabilidad alguna en el presente conflicto, ha indicado que está dispuesto a ofrecer un acuerdo al armador disponente respecto de la reclamación comercial, y que este será en interés de todas las partes interesadas, y permitirá que la reclamación se resuelva a la mayor celeridad. El armador disponente reconoce que la recepción de la liquidación del 36.160,68 USD antes de la hora de cierre comercial de Londres con fecha 3 de julio de 2014 representa la resolución total y definitiva de la reclamación".

Considera la AEAT que en cuanto Kaleido logísticos, admitió que no tenía responsabilidad alguna en el conflicto, no queda acreditada la correlación del gasto con los ingresos, y, por tanto, el pago de la indemnización la califica como una liberalidad, no deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, a juicio de esta Sala concurren los requisitos exigibles por la norma fiscal para considerar el gasto como deducible, pues no solo se trata de un gasto contabilizado, acreditado, e imputado temporalmente, sino que además ha de entenderse correlacionado con los ingresos desde el momento en que ha sido aceptado por la aseguradora. Se aportó al expediente administrativo el extracto de un email enviado por la aseguradora, cuya veracidad no discute la AEAT, en el que se dice que "la cobertura existe, siempre que, en el cierre la contratación del buque, el asegurado actúe como agentes del cargador o del armador. Con el cobro del flete por parte de Kaleido, se establece la presunción de que están contratando en nombre propio, asumiendo la posición de transportista frente a su cliente cargador y que ocupan la posición de cargadores/flotadores 30, el armador".

Para considerar el gasto como deducible, el TEAR no puede pretender que se entre en el análisis de la normativa internacional sobre la responsabilidad del derecho del mar, como si de la resolución de un conflicto interno se tratase a efectos perjudiciales. El gasto es real, se ha contabilizado, se ha abonado por Kaleido en su condición de agente del fletador, y aunque la asunción de la responsabilidad pudiera ser más o menos discutible, su actuación no puede ser objeto de reproche a efectos de deducibilidad del gasto, pues se ha hecho con la intención de poner

fin a un conflicto en el que tenía un interés directo, y del que, a pesar de una posible responsabilidad solidaria, tan solo abonó el importe de 35.160,68 USD, de los 87.901,71 USD en que fueron valorados los daños.

Por todo ello, este segundo motivo de impugnación también ha de ser estimado.

Sexto.

- Sobre las costas:

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

En el presente caso, al tratarse la cuestión relativa a la deducibilidad de los gastos soportados y contabilizados por VGSC con motivo de los servicios prestados por la administradora, la entidad Zenitran, de una cuestión jurídicamente controvertida, y sobre la cual, y en conexión con ella, pende de resolver un recurso de casación por el Tribunal Supremo, no se hace pronunciamiento en materia de costas.

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

FALLAMOS:

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "Vasco Gallega Sociedad de Cartera, S.L." contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 17 de septiembre 2021 que desestima la reclamación económico-administrativa NUM000, y acumulada, promovidas contra la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014.

Y, en consecuencia, se anulan los actos impugnados.

Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA.

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.