

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090388

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 546/2023, de 19 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 367/2022

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones de los administradores.** *Dietas abonadas a los administradores.* Señala la Sala que, concretándonos en el concepto de dietas, para poder determinar que el gasto es deducible, lo determinante es acreditar el concepto de dependencia de quien lo origina y tiene derecho a percibirlo, lo que no ocurre si quien los percibe ostenta la condición de administrador con cargo gratuito, pues dicha situación es incompatible con aquella vinculación que le es demandable, lo cual impide apreciar el beneficio fiscal que, además, requiere ser interpretado de forma restrictiva, sin que sea admisible la analogía. Cuestión distinta es que se hubiera acreditado debidamente que la actividad desarrollada por los administradores, a las que se vincula la percepción de dietas, fuera distinta a la que es propia y se incardina dentro de las funciones de administrador, que conllevarían la realización directa y personal de las que son propias del objeto social, lo que choca con la propia exposición fáctica que contiene la demanda en el tercer apartado referido a la deducción por dietas abonadas al trabajador, al que se identifica como responsable del departamento de fidelización y desarrollo de la empresa, quien tenía la tarea encomendada de desplazarse y realizar visitas programadas a las delegaciones de la sociedad fuera de la central (en concreto, Madrid, León, Ponferrada, A Coruña, Ferrol, y, Burgos) con la finalidad de controlar que los protocolos de atención al cliente y la actividad dentro de la cartera se estaba cumpliendo, así como para realizar la labor de formación para los nuevos comerciales. Es decir, no se entiende qué actividad directa y personal podían desarrollar los administradores en este apartado. En todo caso, no se aporta prueba determinante de la trazabilidad de dichas tareas, sin que la aportada, como decimos más arriba cumpla con esa exigencia. Pero es que además, choca frontalmente con el concepto de dietas la fijación de una cantidad fija y diaria, cuando se trata de compensar a quien asume unos gastos que por esencia son variables e indeterminados ab initio. Por ende, establecer una cantidad fina y periódica para responder más al intento de encubrir una retribución a los administradores, por las tareas de un cargo que es gratuito.

**Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 105 y 191.  
Ley 27/201 (Ley IS), arts. 15 y 254.  
RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 9.

#### PONENTE:

*Don Jose Ramon Chaves Garcia.*

Magistrados:

Don MARIA JOSE MARGARETO GARCIA  
Don JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ  
Don LUIS ALBERTO GOMEZ GARCIA  
Don JOSE RAMON CHAVES GARCIA  
Don DANIEL PRIETO FRANCOS

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS**

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

N.I.G: 33044 33 3 2022 0000360

SENTENCIA: 00546/2023

RECURSO P.O. nº 367 /2022

RECURRENTE INTEGRACIÓN EUROPEA DE ENERGÍA, S.A.U.

PROCURADOR Don Ramón Blanco González

LETRADA Doña Alma María Menéndez Vega

RECURRIDO Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias (T.E.A.R.A.)

ABOGACÍA DEL ESTADO Don José María Alcoba Arce

SENTENCIA

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a diecinueve de mayo de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 367/2022, interpuesto por INTEGRACIÓN EUROPEA DE ENERGÍA, S.A.U., representada por el procurador don Ramón Blanco González y asistida por la letrada doña Alma María Menéndez Vega, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias (T.E.A.R.A.), representado y asistido por el Sr. Abogado del Estado don José María Alcoba Arce, en materia tributaria.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don José Ramón Chaves García.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

**Segundo.**

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

## **Tercero.**

Por Auto de 5 de septiembre de 2022, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

## **Cuarto.**

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularsen sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

## **Quinto.**

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 10 de mayo pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

#### **RESOLUCIÓN IMPUGNADA**

1.1 Por el Procurador don Ramón Blanco González, en nombre y representación de don Borja, en su condición de representante persona física de la mercantil AMASER FERNANDEZ Y SUAREZ SL, que ostenta la condición de Administradora Única de la entidad INTEGRACIÓN EUROPEA DE ENERGÍA SAU, como entidad sucesora de la sociedad NETPHONE DEL PRINCIPADO, SLU, en virtud de escritura de fusión por absorción otorgada con fecha 8 de octubre de 2020 ante D. Manuel Rodríguez de la Paz Guijarro, Notario del Ilustre Colegio de Notarios de Asturias, bajo el número 1.530 de orden de su protocolo, se interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias (en adelante, TEARA), de fecha 4 de febrero de 2022, por la que se desestimó la Reclamación Económico-Administrativa nº NUM000 (acumulada NUM001) interpuesta frente a la resolución desestimatoria de los recursos de reposición 2018GRC66700015A y 2018GRC66700016H presentados frente a los acuerdos de liquidación y de resolución con imposición de sanción por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 (ambos inclusive), dictados por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT en Asturias.

1.2 Entre los argumentos que expone la mercantil recurrente en el escrito de demanda, podemos diferenciar entre aquellos que hacen referencia al acuerdo de liquidación, y los que se refieren a la resolución sancionadora.

1.2.1 En cuanto a los primeros, que pretenden obtener el reconocimiento de la deducción de gastos que pretendía en su autoliquidación, y que han sido rechazados por la resolución que se impugna, se distinguen tres tipos de partidas:

1º Las dietas satisfechas a los dos administradores de la sociedad, don Borja, y, don Germán.  
En este apartado aborda:

A) en primer lugar, lo que considera la debida acreditación de las dietas exentas de retención satisfechas a los dos administradores de la sociedad en los ejercicios 2012 y 2013.

B) En segundo término, incide en la necesaria aplicación del principio constitucional de "igualdad ante la ley" por parte de la Inspección de tributos en el presente procedimiento, dado que realidades idénticas no pueden ser calificadas jurídicamente de manera diferente en sede de dos contribuyentes; actuar que, en el caso concreto, conlleva una total indefensión y un claro perjuicio económico para la recurrente.

2º Deducibilidad de los gastos de restaurantes, viajes, carburantes, hoteles, etc. regularizados por parte de la inspección de tributos en sede de este impuesto, por importe total de 50.992,10 €, en el ejercicio 2012, y 58.228,67 euros en el ejercicio 2013.

En relación con este capítulo de gastos, sostiene que la Inspección de tributos y el TEARA acaban concluyendo la no deducibilidad fiscal en sede del Impuesto sobre Sociedades, cuando tratándose de operaciones vinculadas (entre empresas del grupo), lo que hubiese procedido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 del

TRLIS, sería proceder por parte de la Inspección de tributos a efectuar las correspondientes correcciones valorativas respecto de dichas operaciones con las que determinar la base imponible comprobada, correcciones no realizadas por parte de la Inspección que, simplemente, se limita, sin más, y, bajo su discurso general, a calificar las citadas partidas de gastos como gastos fiscalmente no deducibles. Afirma que las entidades vinculadas emitieron facturas por la prestación de los diversos servicios realizados por su plantilla de trabajadores. Como prueba de ello se adjuntó en el escrito de alegaciones formuladas contra el Acta de disconformidad, bajo el Anexo IV, a modo de ejemplo, Excel explicativo de la cuantificación de algunos de los servicios facturados, así como alguna de las facturas emitidas a mi mandante por parte de las citadas entidades en los ejercicios 2012 y 2013.

Hace una diferenciación entre los gastos de representación (aquellos gastos que realiza la propia empresa con la finalidad de efectuar determinadas actuaciones promocionales), y las dietas, no pudiendo considerarse los primeros retribuciones del trabajo.

En cuanto a la justificación del gastos, mantiene el principio de libertad de prueba, siendo suficiente la posesión de un soporte documental adecuado que acredite su realidad conforme a Derecho, y, que la factura no es el único documento válido para su justificación (se han aportado igualmente tickets, extractos de tarjetas visa, justificantes bancarios, además de la propia contabilidad que, como no podía ser de otra forma, hace prueba también en la comprobación efectuada en sede de este Impuesto).

3º Deducibilidad de los pagos realizados al trabajador don Isidro, en concepto de gastos de locomoción, por importe de 5.194,98 euros en el ejercicio 2012 y de 4.146,01 euros en el ejercicio 2013.

En este punto, razona que el citado trabajador, era el responsable del departamento de fidelización y desarrollo de la empresa, y, en el ejercicio de su cargo tenía que realizar continuos viajes programados a las delegaciones de la sociedad fuera de la central (en concreto, Madrid, León, Ponferrada, A Coruña, Ferrol, y, Burgos) con la finalidad de controlar que los protocolos de atención al cliente y la actividad dentro de la cartera se estaba cumpliendo, así como para realizar la labor de formación para los nuevos comerciales. Los gastos por desplazamiento y manutención incurridos en estos viajes programados por la compañía eran abonados por su parte mediante el pago de dietas exentas de retención, en este caso concreto, no cuestionadas por parte la Inspección de tributos como gastos fiscalmente deducibles en sede de este Impuesto. El resto de gastos vinculados a los viajes que surgían sin programación (fundamentalmente el gasto de combustible y peajes) eran abonados mediante la tarjeta de empresa que este comercial tenía asociada a su nombre.

1.2.2 Por lo que respecta a la Resolución sancionadora, la actora razona: 1º Siendo el Acuerdo de liquidación improcedente, deviene nula el correspondiente a la sanción impuesta. 2º Ausencia de dolo o culpa en la conducta que se tipifica. 3º No ha sido cumplimentada por la Administración la carga de la prueba del elemento intencional, habiéndose infringido la presunción de buena fe en la actuación de la demandante.

1.3 El Abogado del Estado, se opone a las pretensiones articuladas por el recurrente, recordando, en primer lugar, que los requisitos generales exigidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades para ser consideradas como deducibles las partidas de gastos son: a) Justificación, los gastos deben ser susceptibles de su oportuna y suficiente justificación con arreglo a Derecho; b) Contabilización, el gasto debe estar contabilizado, y además debe ser efectivo, debe responder a una operación efectivamente realizada, conforme al artículo 19.3 TRLIS; y, c) Correlación con los ingresos de la actividad, como se desprende del principio de correlación de ingresos y gastos consagrado en el artículo 19 TRLIS.

Por otro lado, invoca el art. 105 de la LGT sobre la carga de la prueba cuando de aplicar deducciones tributarias se trata, que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil, y la jurisprudencia de aplicación. Considera que en este caso hay una ausencia de prueba respecto a los gastos que se afirman, de manutención, y hospedaje, y las meras declaraciones y manifestaciones del obligado tributario relativas al concepto del gasto, sus razones de ser y quién los satisface, no pueden reputarse en sí mismas como medio de prueba con eficacia probatoria suficiente. En el grueso de las alegaciones se evidencia una falta de acreditación documental de las afirmaciones realizadas.

Además, afirma, el principio de libre valoración de la prueba con arreglo a las reglas de la sana crítica permite sostener que la mera alusión de que la sociedad tiene contabilizados los gastos, que responden a lo habitual y propio de la actividad comercial desarrollada por la sociedad, así como la referencia a un principio de "importancia relativa" -inaplicable en el ámbito tributario-, en modo alguno tienen virtualidad probatoria mientras no se acrediten los distintos gastos de forma singular e individualizada y en relación con personas concretas, de tal manera que se pueda apreciar su concreta correlación con los ingresos, con la actividad de promoción de los servicios prestados por la sociedad, o con los propios empleados identificados, desterrando así cualquier atisbo de duda de que tales partidas escapen de la esfera económica de la entidad.

En virtud de lo anterior, combate, para cada ejercicio, las partidas que la recurrente pretende deducir, en concepto de gastos de restaurantes, viajes, carburantes, hoteles, varios, no deducibles fiscalmente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 14 del RDL4/2004 de 5 de marzo (LIS) por corresponder a liberalidades, gastos sin soporte documental, extractos de tarjetas VISA sin soportes documentales, tickets sin identificación del destinatario y no haber acreditado la entidad su correlación con la obtención de ingresos; de pagos abonados al trabajador Isidro; y los realizados en concepto de dietas exentas de retención a los dos administradores de la empresa, D. Borja, y D.

Germán, a los que les resulta de aplicación los rendimientos de capital mobiliario que refiere el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de los no residentes y sobre el Patrimonio.

## Segundo.

### DEDUCCIONES, CARGA PROBATORIA.

2.1 No podemos obviar que el núcleo de la controversia se concreta en la aplicación de determinadas deducciones que la mercantil actora aplicó a la autoliquidación del impuesto de sociedades, y que la AEAT regulariza por considerarlas indebidas, tanto por falta de acreditación documental del gasto, como de la aplicación de normas que excluyen los aplicados del concepto de "deducibles".

Por ende, se hace preciso aclarar, en primer término, a quien corresponde, en un supuesto de controversia, como el presente, acreditar la realidad de esas partidas de gastos, su naturaleza, finalidad, y cuantía.

2.2 Pues bien, el art. 105 de la LGT establece: " 1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria"; y el art. 106 regula: "1. 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.

2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.

3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones".

La LEC, en su art. 217 establece, cuando regula las normas sobre la carga probatoria: "... 2. Corresponde al actor y al demandado reconviniendo la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvención.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior...

6. Las normas contenidas en los apartados precedentes se aplicarán siempre que una disposición legal expresa no distribuya con criterios especiales la carga de probar los hechos relevantes

7. Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

Sobre la carga de la prueba, la STS de 5 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 2739/2002) establece: " En el presente caso se pretendió por la recurrente que se apreciase la deducibilidad de un gasto, para así minorar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, es al recurrente, que pretende hacer valer su derecho a la deducción, a quien incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales, frente a lo que discute la Administración y quién, por lo tanto, debe afrontar las consecuencias perjudiciales de la ausencia de prueba, en el caso de que ésta no sea suficiente en orden a la justificación del hecho del que derivan legalmente las deducciones cuya validez y procedencia propugna" (FD 3). Las SSTs de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 691/2003) y la de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4545/2004), explican: "No puede existir una vulneración de las normas de la carga de la prueba por parte de la sentencia impugnada porque, de acuerdo con lo establecido a este respecto tanto por el art. 114 de la Ley General Tributaria vigente a la sazón como por el antiguo art. 1214 del Código Civil y art. 217.2 de la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil, así como por aplicación de las normas de la Ley del Impuesto de Sociedades sobre deducción de gastos, es el interesado el que tiene la carga de acreditar no sólo la veracidad del gasto, sino su necesidad, esto es, su vinculación con la obtención de ingresos". La STS de 8 de marzo de 2012 (recurso 3780/2008): "No puede compartirse el parecer de la parte recurrente de que la carga de la prueba le correspondía a la Administración, sino que conforme al régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la LGT, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad. En tal sentido cabe recordar que, artº 114 de la LGT, "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente

constitutivos de los mismos". Y la STS de 22 de mayo de 2015, recurso: 202/2013, afirma: "en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil --antiguo artículo 1214 del Código Civil--, que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos...". La reciente STS de 29 de enero de 2020, señala que "Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

En definitiva, corresponde a la actora la carga probatoria de los gastos deducibles.

### Tercero.

#### SOBRE LA DEDUCCIÓN DE LAS DIETAS ABONADAS A LOS ADMINISTRADORES DE LA MERCANTIL.

3.1 En este apartado, sostiene la mercantil actora que la propia Inspección de tributos recoge, textualmente, en el Acta/Informe de disconformidad origen del Acuerdo de liquidación impugnado que "en los contratos de trabajo aportados por esta parte se fija una dieta máxima mensual de 100 euros/día, como compensación de los gastos derivados de las constantes salidas del centro de trabajo para la ejecución de sus funciones". Así, los importes abonados en concepto de dietas a los administradores, se desprenden de los contratos, de carácter laboral, formalizados, con fecha 21 de enero de 2004, y, que obran en el expediente administrativo. Y ese abono se corresponde con los gastos fijados en concepto de desplazamientos fuera del centro de trabajo para la ejecución de sus funciones, tal y como constan y así se acreditan en las nóminas mensuales que también fueron aportadas en las actuaciones inspectoras, contabilizándose dichos importes bajo la partida de gastos de personal, gastos, como tales, considerados fiscalmente deducibles a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para el período comprobado. Así, sostiene que se cumplen los requisitos de deducibilidad, es decir: 1º Están relacionadas con la actividad económica desarrollada por la sociedad en los ejercicios comprobados, como entidad distribuidora de los productos comercializados por Vodafone al sector empresarial; 2º Se han devengado en los ejercicios 2012 y 2013 y están correctamente contabilizadas; 3º Están debidamente justificadas, tal y como así se recoge en los contratos de trabajo formalizados al efecto, y, en las nóminas mensuales emitidas para el período comprobado. Y, en los Anexos I, II, y III adjuntos al escrito de alegaciones se incorpora documentación relativa a tiempo, lugar y motivo de desplazamientos concretos realizados por don Borja y don Germán fuera del municipio de su centro de trabajo.

Por ende, critica la posición de la AEAT al considerar que se trata de rentas derivadas de la participación en los fondos propios de la compañía y, por tanto, gasto no deducible a tenor de lo dispuesto en el artículo 14.1.a) del TRLIS.

Denuncia la vulneración del principio de igualdad, dado que ha aplicado soluciones diferentes a realidades idénticas. Así, toma como término de comparación la actuación inspectora seguida paralelamente a la que nos ocupa, respecto de INTEGRACIÓN EUROPEA DE ENERGIA, SA, entre otros, al Impuesto sobre Sociedades, en este caso, del ejercicio 2015, entidad participada por el mismo socio único, INNOVACIÓN ASTURIANA DE TELECOMUNICACIONES, S.L. Pues bien, siendo los administradores solidarios de ambas entidades don Borja y don Germán, y con el mismo tipo de contrato, en el caso de la actividad desarrollada en INTEGRACIÓN EUROPEA DE ENERGIA, SA, aun cuando la inspección sostiene que no consta ninguna documentación adicional que justifique los desplazamientos, y durante el transcurso de las actuaciones de comprobación, se ha constatado que la empresa

contabiliza todos los gastos por desplazamientos de los dos administradores (hoteles, vuelos, comidas, peajes, gasolineras, etc.) por lo que se estaría produciendo una duplicidad en el gasto, a diferencia de lo que acontece respecto de NETPHONE DEL PRINCIPADO, SLU, no concluye que se trate de una retribución de los fondos propios y gasto no deducible en base al artículo 14.1.a) del TRLIS).

Pero es más, posteriormente, es rectificada la posición de la inspectora, por el Inspector Jefe, aceptando las dietas abonadas, en relación con INTEGRACIÓN EUROPEA DE ENERGIA, SA, como deducibles.

3.2 Pues bien, dados los términos del debate conviene acudir, en primer término a la normativa que resulta de aplicación, en atención al periodo temporal de referencia de la actuación inspectora, que se contiene en el TR de la LIS aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En su art. 1 establece: " El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta ley"; regulando el art. 10: " 1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores... 3. 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...". Por su parte, el art. 14 señalaba: " 1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: a) Los que representen una retribución de los fondos propios... e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos". El art. 16 establece: " 1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.... 3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: a) Una entidad y sus socios o partícipes. b) Una entidad y sus consejeros o administradores. ...".

Estos preceptos deben complementarse con lo regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que en su art. 17 establece: " 1. 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.

Se incluirán, en particular:...

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan"; y el art. 25: " Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe ...".

Y el art. 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, señala: " A. Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo...".

3.3 En la aplicación de los anteriores preceptos, y desde la perspectiva de las cuestiones debatidas, debemos diferenciar entre las de orden fáctico, sometidas a las reglas de la carga probatoria, de la que se ciñen a la interpretación normativa, y conceptual sobre las cantidades deducidas, y su consideración como gastos (deducibles o no), o como rendimientos de capital mobiliario, por participación en fondos propios ( art. 25 de la LIRPF).

3.3.1 Pues bien, en cuanto a la exigencia de acreditación de las actividades realizadas por los administradores societarios, generadoras de las dietas deducidas, basta analizar el contenido de la diligencia nº 10, y de la documental unida por la actora a su escrito de alegaciones para concluir que en ningún caso se culmina con éxito la exigencia probatoria que establece el art. 105 de la LGT.

Efectivamente, la Inspección pone de manifiesto la ausencia de soporte documental de los gastos que individualiza de forma pormenorizada en relación con las cuentas de gastos, sin que se haya aportado, por parte de la recurrente, prueba de entidad acreditativa, con la necesaria virtualidad, de la realidad de esas actividades, con especificación de fechas, destinos, y concretos trabajos desarrollados. Como afirma el Abogado del Estado, a estos efectos no se puede otorgar eficacia probatoria al contenido de los Anexos I (contrato de arrendamiento de oficina sita en Madrid formalizado el 1 de junio de 2012 firmado por D. Germán y contrato de renovación anual de programa informático formalizado en Sevilla por D. Germán el 4 de febrero de 2011 -respecto de este último contrato debe tenerse en cuenta que los períodos regularizados son 2012 y 2103-), Anexo II (detalle del número de trabajadores de las Delegaciones y vida laboral) y Anexo III (número y localización de las empresas en cartera), en tanto se trata de datos genéricos, que nada determinan en orden a unas concretas actividades que pudieran desarrollar los administradores, más allá de las que corresponden al propio contenido del cargo, que de forma extensa, y a mero título enunciativo, recoge el art. 23 de los Estatutos, entre ellas, la llevanza de los negocios de la sociedad, ejercitando dentro del giro y tráfico de ella, todo lo que en cada caso mejor proceda y corresponda ante organismos oficiales, para estatales y particulares. Celebrar contratos para adquirir bienes, y realizar transacciones. Realizar el control del personal, nombrando, suspendiendo y destituyendo a técnicos y demás personal de la sociedad, etc.

3.3.2 Desde la perspectiva conceptual de las cantidades deducidas, como razona la STS de Andalucía de 24 de mayo de 2022 (Recurso 699/2019) " La existencia para las entidades con forma societaria, de una personalidad jurídica, distinta a la de sus socios y administradores, permite la coexistencia de la condición de socio con la de trabajador por cuenta ajena, pero esta afirmación ha de entenderse con cautela, para evitar que se deduzcan pagos bajo la apariencia de "gastos de personal" cuando en realidad, se trate de "dividendos" u otras retribuciones que respondan a un fin distinto. No basta con una mera contabilidad y con un mero cumplimiento de las obligaciones de contabilidad para poder determinar si el gasto es deducible, pues es requisito imprescindible y esencial acreditar el concepto de ajenidad; es decir, que se realicen actividades en virtud de una relación de dependencia del receptor respecto del pagador."

El régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se den las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la LIRPF. Aun cuando, en el presente supuesto se aportan dos contratos suscritos por los administradores que establecen una relación de naturaleza laboral con la mercantil recurrente, es lo cierto que esos contratos son suscritos entre ambos, en cada caso actuando uno como empleado y otro como administrador de la sociedad, dándose la circunstancias, especialmente relevante, que los Estatutos de la Sociedad, cuando regulan el órgano de administración, establecen, de forma expresa, la naturaleza del mismo, al señalar " El órgano administrador será órgano de la sociedad y no empleado dependiente de la misma, sin que exista entre ellos vinculación laboral de ningún tipo " (art. 22) ; y añade en el art. 27 que el ejercicio del cargo de administrador no tendrá retribución. No obstante, deja a salvo la contraprestación que correspondiere percibir por razón de contratos distintos del de administración, que quien sea administrador tenga concluido con la sociedad, aprobado por la Junta General.

En este sentido, en la Sentencia de esta misma Sala de fecha 27 de septiembre de 2021 (Recurso 690/2019) citábamos: "La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013 (recurso 4808/2011 ), en un supuesto de retribución de un administrador de sociedad de responsabilidad limitada, cuyos estatutos disponían el carácter gratuito del cargo, ha señalado (Fundamento de Derecho Cuarto): "(...) En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citada normas.

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

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

En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo 30 de octubre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 131/2012), de forma tan precisa como contundente, ha señalado: "Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción.

Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción.

El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribuye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia, al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora".

Y en la sentencia del Tribunal Supremo de 5-2-2015, nº de recurso 2448/2013, se afirma: "Pues bien, en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada, nuestra doctrina, expuesta a lo largo de las sentencias anteriormente reseñadas, pero principalmente, en las de 30 de octubre de 2013 y 2 de enero de 2014, es la de la improcedencia de la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto".

En definitiva, concretándonos en el concepto de dietas, para poder determinar que el gasto es deducible, lo determinante es acreditar el concepto de dependencia de quien lo origina y tiene derecho a percibirlo, lo que no ocurre si quien los percibe ostenta la condición de administrador con cargo gratuito, pues dicha situación es incompatible con aquella vinculación que le es demandable, lo cual impide apreciar el beneficio fiscal que, además, requiere ser interpretado de forma restrictiva, conforme establece el art. 14 de la LGT ("No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales").

Cuestión distinta es que se hubiera acreditado debidamente que la actividad desarrollada por los administradores, a las que se vincula la percepción de dietas, fuera distinta a la que es propia y se incardina dentro de las funciones del cargo de administrador, que conllevarían la realización directa y personal de las que son propias del objeto social, lo que choca con la propia exposición fáctica que contiene la demanda en el tercer apartado referido a la deducción por dietas abonadas al trabajador don Isidro, al que se identifica como responsable del departamento de fidelización y desarrollo de la empresa, quien tenía la tarea encomendada de desplazarse y realizar visitas programadas a las delegaciones de la sociedad fuera de la central (en concreto, Madrid, León, Ponferrada, A Coruña, Ferrol, y, Burgos) con la finalidad de controlar que los protocolos de atención al cliente y la actividad dentro de la cartera se estaba cumpliendo, así como para realizar la labor de formación para los nuevos comerciales. Es decir, no se entiende que actividad directa y personal podían desarrollar los administradores en este apartado.

En todo caso, no se aporta prueba determinante de la trazabilidad de dichas tareas, sin que la aportada, como decimos más arriba cumpla con esa exigencia. Pero es que además, choca frontalmente con el concepto de dietas la fijación de una cantidad fija y diaria, cuando se trata de compensar a quien asume unos gastos que por esencia son variables e indeterminados ab initio. Por ende, establecer una cantidad fina y periódica para responder más al intento de encubrir una retribución a los administradores, por las tareas de un cargo que es gratuito.

Por otro lado, no nos encontramos aquí en un supuesto idéntico al analizado por las SSTs de 6 y 11 de julio de 2022, recursos de casación 6278/2020 y 7626/2020, que hacen referencia a supuestos de retribuciones de socios mayoritarios no administradores. Así, en la primera de las mencionadas ya se razona: "Consideramos que el debate debió focalizarse con otras lentes. En efecto, la circunstancia de que la actividad desarrollada por don Teodulfo pudiera desplegarse, indistintamente, en el ámbito de una relación laboral (dependencia) o, en su caso, como trabajador autónomo -incluso, llegan a asomar, de forma improcedente, tanto en la resolución del TEAR de Castilla y León como en la sentencia impugnada que la confirma, evocaciones continuas al régimen jurídico y a la jurisprudencia de la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, situación ajena al supuesto de hecho del recurso- evidencia, en realidad, la debilidad del argumento central de la sentencia, pues, esa ausencia de ajenidad, argumento basilar para los jueces de Burgos en orden a rechazar la deducción, se diluiría para el caso de que el socio hubiese facturado a la sociedad como autónomo pues, como se ha expresado, lo trascendente es la realidad de la prestación del servicio, la de su efectiva retribución y, por supuesto, su correlación con la actividad empresarial

2.- En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF") del socio.

En la sentencia de 26 de setiembre de 2013, rec. 4808/2011, tuvimos oportunidad de pronunciarnos sobre la deducción de la retribución abonada al administrador de una sociedad. En aquel caso negamos el derecho a deducir pues, además de la presunción legal de gratuidad del cargo de administrador de sociedades de responsabilidad limitada, los estatutos sociales disponían que el cargo de administrador fuera gratuito, por lo que -entendimos- la concesión de una retribución al administrador sólo podía hacerse con el carácter de liberalidad y, por tanto, no deducible según ley.

El supuesto nada tiene que ver con el presente, dado que aquí, don Teodulfo no es administrador; no obstante, interesa recordar, ahora, que en aquel recurso se esbozó el planteamiento de si podía incurrirse o no en doble tributación como consecuencia de, por un lado, no admitir la deducción en sede de Impuesto sobre Sociedades y, por otro lado, asumir la tributación -de esa retribución percibida por el administrador- como rendimiento del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Rechazamos allí que pudiera existir la misma, afirmando que "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."

Finalmente, tampoco puede acogerse el argumento relativo a la vulneración del principio de igualdad, constitucionalmente recogido en el art. 14 de la C.E. La reciente STS de 18 de abril de 2023 (recurso 3555/2021), en relación con el principio invocado, razona: "Sobradamente conocido es que -por todas, STC 90/1989, de 11 de mayo ó STS 6 de septiembre de 2016 (2019/2015)- "el artículo 14 de la Constitución Española prohíbe, por una parte, que se dé un tratamiento desigual tanto en las previsiones normativas, como en su aplicación concreta, por un poder público, a quienes se encuentren en situaciones esencialmente similares, y, por otra, que si se introducen elementos de diferenciación para justificar tratamientos distintos, esos elementos han de ser razonables y no constituir una excusa o pretexto para producir, de hecho, un tratamiento arbitrariamente desigual, y, por tanto, discriminatorio".

La igualdad en la aplicación de la ley tiene un carácter formal y persigue que no se realicen pronunciamientos arbitrarios y que se interprete la ley de forma igual para todos; principio de igualdad en la aplicación de la ley que no sólo es exigible a los órganos jurisdiccionales (siempre que exista identidad de órgano jurisdiccional: STC 126/1988, de 24 junio; 161/1989, de 16 de octubre; 1/1990, de 15 de enero), sino también a los administrativos, pues, también estos, al resolver, aplican la ley (STC 49/1982, de 14 de julio, y STS 20 de noviembre de 1985).

Pues bien, respecto de tal principio de igualdad en la aplicación de la ley, tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Constitucional han precisado perfectamente sus características y han establecido su delimitación, señalando al efecto que el mismo encierra y presta contenido a una prohibición o discriminación de tal manera que ante situaciones iguales deban darse tratamientos iguales, por lo que sólo podrá aducirse ese principio de igualdad como violado cuando, dándose los requisitos previos de una igualdad de situaciones entre los objetos afectados por la norma, se produce un tratamiento diferenciado de los mismos en virtud de una conducta arbitraria no justificada de los poderes públicos quedando "enmarcados con rigurosa precisión los perfiles dentro de los cuales ha de desenvolverse la acción promovida en defensa de ese derecho fundamental de igualdad, que ha de entenderse entre iguales, es decir, entre aquellos que tiene circunstancias de todo tipo iguales ..." (STS 23 de junio de 1989). Pues, "no toda disparidad de trato significa discriminación, sino que es necesario que la disparidad de soluciones sea ante situaciones absolutamente iguales" (STS 15 de octubre de 1986). Esto es, que "tal principio ha de requerir... una identidad absoluta de presupuestos fácticos..." (STS 28 de marzo de 1989). En consecuencia, que tal principio "requiere que exista un término de comparación adecuado, de forma que se haya producido un tratamiento desigual en supuestos absolutamente idénticos ya que es presupuesto esencial para proceder a un enjuiciamiento desde la perspectiva del artículo 14 de la Constitución Española, que las situaciones que quieran traerse a la comparación sean efectivamente equiparables y ello entraña la necesidad de un término de comparación ni arbitrario ni caprichoso..." (STS 6 de febrero de 1989). Esto es, que lo "que el principio de igualdad en la aplicación de la ley exige no es tanto que la ley reciba siempre la misma interpretación a efectos de que dos sujetos a los que se aplique resulten siempre idénticamente afectados, sino que no se emitan pronunciamientos arbitrarios por incurrir en desigualdad no justificada en un cambio de criterio que pueda reconocerse como tal" (STC 49/1985, de 28 de marzo y 1/1990, de 15 de enero).

Pues bien, como señala el Abogado del Estado, no se aprecia, en el presente supuesto, la vulneración que manifiesta la recurrente. En primer término, en cuanto a la motivación y debate de la regularización, por no deducibles, deducibles de las dietas satisfechas a los administradores de NETPHONE DEL PRINCIPADO, S.L., no

es coincidente con los argumentos planteados para acoger, finalmente, como deducibles las retribuciones satisfechas a los administradores de la sociedad INTEGRACIÓN EUROPEA DE ENERGÍA, S.A. Y ello en tanto que en este último caso se centra el debate en la aplicación e interpretación de una nueva normativa, en concreto del art. 15 letra f), de la Ley 27/2014, a cuyo tenor: "No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", norma que no estaba en vigor en los ejercicios regularizados de 2012 y 2013, y sí lo estaba en el ejercicio 2015, al que se refiere el Acta que se trae de contraste. Por ello, aun cuando la base fáctica pueda ser coincidente, la normativa aplicada e interpretada es distinta, de forma que no puede acogerse la identidad alegada.

Todo lo anterior conduce a la desestimación de este motivo de impugnación.

#### Cuarto.

#### DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE RESTAURANTES, VIAJES, CARBURANTES, HOTELES, ETC. REGULARIZADOS POR PARTE DE LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS EN SEDE DE ESTE IMPUESTO.

4.1 Como bien refiere el escrito de demanda, la Inspección tributaria regulariza como gastos no deducibles, a tenor de lo dispuesto en el citado artículo 14 del TRLIS, diversos capítulos de gastos de restaurantes, viajes, carburantes, hoteles, varios, etc., contabilizados bajo las subcuentas 628, 629 y 649 de la sociedad.

Aquí se circunscribe el debate a los gastos no acreditados, o insuficientemente documentados; a los que se corresponden con trabajadores ajenos a la mercantil; y los incentivos a trabajadores.

Como bien apunta la Resolución del TEARA, la deducibilidad de gastos exige:

- Contabilización: Resulta necesaria la contabilización como consecuencia del propio régimen de determinación de la base imponible que con carácter general se realiza en estimación directa, por diferencia entre ingresos y gastos. La contabilización del gasto pone de manifiesto un requisito adicional, que el gasto ha de ser efectivo, no siendo admisibles gastos manifestados por simples anotaciones contables.

- Imputación: Los gastos debe ser objeto de imputación al ejercicio en que se producen, aunque caben excepciones (criterios de imputación temporal distintos con determinados requisitos).

- Justificación: Los gastos deben estar suficientemente justificados, justificación que normalmente se debe realizar mediante el correspondiente documento o factura. Los requisitos específicos para considerar la factura completa se contienen en el Real Decreto 2402/1985.

- Correlación con los ingresos: los gastos, además de ser reales, deben estar claramente relacionados con la actividad productiva de la entidad, es decir que tengan como causa la actividad y constituyan por tanto un coste de producción.

4.2 En el caso de autos, es lo cierto que la Administración Tributaria rechaza parte de los gastos que se pretenden deducir, y que se especifican en el Acta de liquidación, y en el informe de disconformidad, por carencia de soporte documental acreditativo o por insuficiencia del aportado. En este sentido, hay que traer de nuevo a colación la carga probatoria que incumbe a quien pretende beneficiarse de la deducción fiscal, tal y como señalamos en el Fundamento Segundo, y así, además de las Sentencias allí citadas, la STS de 10 de diciembre de 2021, dictada en el recurso de casación nº 5204/2020, vuelve a reiterar el criterio de la 29 de enero (casación núm. 4258/2008), en cuanto que " De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada".

Así, se sostiene por la Administración, y ratifica el TEARA, que parte de los gastos no han sido justificados de forma, ni en el seno del procedimiento de inspección; ni vía recurso de reposición, ni tampoco en la reclamación económico- administrativa, por lo que poco cabe decir, dado que la acreditación del gasto se convierte en elemento determinante de su deducción.

En cuanto a los que se consideran insuficientemente documentados, efectivamente, se aportan tiques sin identificación del destinatario y extractos de tarjetas Visa. Aun cuando en aplicación de las previsiones del art. 106 en materia probatoria, no debamos someternos a la exigencia de un determinado tipo de prueba documental, pudiendo admitir aquella que sea suficiente y hábil para determinar la realidad del gasto, su identidad, destinatario y relación con la actividad generadora de ingresos (" 4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundamentalmente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones), es lo cierto que artículo 6 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, exige que toda factura esté numerada, que figure en ella el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario, la descripción de la operación y su contraprestación total, así como

el lugar y fecha de emisión. Aun cuando la exigencia forma de la factura no se convierta en óbice para la acreditación del gasto, en todo caso, y al margen de los requisitos contables, el carácter deducible de un gasto, viene determinado por la efectiva adquisición del bien o realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas, y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducir. Y ello exige esa identificación del objeto del gasto, el emisor del documento, su destinatario, y fecha, puesto que la ausencia de uno de estos elementos impide establecer esa correlación entre gastos e ingresos, la imputación temporal, y el resto de requisitos que exige la deducibilidad. Por ende, debe acogerse el razonamiento del TEARA cuando la contabilización del gasto no sustituye la omisión documental, y la ausencia de datos exigible en la aportada.

Por lo que se refiere a los extractos de las tarjetas visa, aun cuando puedan constituir prueba de un desplazamiento patrimonial por la realización de pagos, no son determinantes para establecer los concretos conceptos que los generan, ni el resto de requisitos que permiten la deducibilidad.

4.3 En este apartado se aborda los gastos por trabajadores que tienen contrato con otras empresas del grupo. Se trata de gastos por abonos a trabajadores ajenos e la entidad, y por ende que no estaban obligados a soportar, ni les correspondían, al margen de la facturación que pudiera practicarse entre las mercantiles afectadas. Así, como refiere el TEARA " no estamos en presencia de gastos correspondientes a servicios prestados -y facturados- a la demandante por otras empresas del grupo, servicios que sí deberían ser valorados por su valor normal de mercado en los términos del artículo 16 TRLIS. Tampoco nos encontramos ante la refacturación de costes por otras empresas del grupo atendiendo a un acuerdo de reparto de costes, sino ante gastos incurridos por trabajadores de otras empresas del grupo por razón de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por terceros (gasoil, hoteles, vuelos...) que fueron asumidos - como propios- por la demandante pese a que ni le incumbían ni tenía la obligación jurídica de soportarlos". Y, además, no ha acreditado en modo alguno que, en los gastos que ahora nos ocupan, se hubiera incurrido en su propio interés, de hecho, no fueron objeto de refacturación.

Por lo que respecta a gastos pendientes de facturar, en la diligencia nº 8, apartado 4 de la Inspección solicitó las factura de ingresos correlativas a las de gasto de METALUX aportadas como justificación de la cuenta 629700006 -Gastos pendientes de facturar del año 2012 por importe de 2741,10 euros-; respondiendo la entidad, como sigue, en escrito presentado el 13 de junio de 2017 (RGE128026342017): "Estas facturas de Metalux se corresponden a facturas de productos eléctricos, actividad a la que no se dedica Netphone, pero debido a su antigüedad y facturación conseguía mejores precios que la empresa dedicada a la energía GRUPOFSP ENERGIA, que era la destinataria de dichas facturas y a las cual no se le llegó a facturar y por lo tanto ese gasto tendría que haber correspondido a GRUPOFSP ENERGIA.". En definitiva, se trata de gastos que resultaban ajenos a la actividad de la actora.

Tampoco son deducibles las tarjetas regalo del Corte Ingles puesto que, al margen del apunte contable como "incentivos al personal", no cabe establecer la correlación de este gasto con los ingresos de la actividad de la recurrente, puesto que no consta la identidad de los destinatarios, tratándose como señala el TEARA de tarjetas se caracterizan por ser "al portador", que no nominativas, lo que impide conocer el destino y fin del gasto o pago que a través de ellas se hizo; a lo que cabe añadir que son más acordes con actos de mera liberalidad.

## Quinto.

### DEDUCIBILIDAD DE LOS PAGOS REALIZADOS AL TRABAJADOR DON Isidro, EN CONCEPTO DE GASTOS DE LOCOMOCIÓN.

Se pretende por la recurrente deducir los gastos por dietas abonadas al responsable del departamento de fidelización y desarrollo de la empresa, en concepto de desplazamiento y manutención, puesto que en el ejercicio de su cargo, tenía que realizar continuos viajes programados a las delegaciones de la sociedad fuera de la central (en concreto, Madrid, León, Ponferrada, A Coruña, Ferrol, y, Burgos) con la finalidad de controlar que los protocolos de atención al cliente y la actividad dentro de la cartera se estaba cumpliendo, así como para realizar la labor de formación para los nuevos comerciales. Añade, la recurrente que, adicionalmente, el resto de gastos vinculados a los viajes que surgían sin programación (fundamentalmente el gasto de combustible y peajes) eran abonados mediante la tarjeta de empresa que este comercial tenía asociada a su nombre.

De esta forma, frente a lo que sostiene la inspección sobre la duplicidad de deducción, por gastos en concepto de locomoción (kilometraje) del Sr. Isidro (detallados en el documento aportado por la interesada que obra en el expediente bajo la denominación "DIETAS Y NOMINAS Isidro" en la carpeta "APORTADO") y, por otra, los gastos derivados de la utilización (suministros de carburante, mantenimiento...) del vehículo de su propiedad puesto a disposición de dicho trabajador (Mercedes R-320 matrícula ....DHW), la mercantil actora sostiene que deben distinguirse unos gastos de otros, sin que concurra esa duplicidad. Es decir, hay desplazamientos que soportaba el trabajador, los programados; y otro que se realizaban con el vehículo que la empresa ponía a su disposición.

El Acta de liquidación, pone de manifiesto que de la relación de vehículos propiedad de la empresa aportada a la inspección, en la que constan también los usuarios de los mismos, resulta que este trabajador tiene vehículo de empresa a su disposición, un Mercedes R-320 matrícula ....DHW. La empresa contabiliza como gasto el combustible de este vehículo (cuenta 628100030 de gasoil), así como todos los gastos de su mantenimiento.

Cierto es que conforme al art. 9 del RIRPF: "B . Reglas especiales:

1. Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) Por gastos de locomoción:

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención, los importes de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero.

A estos efectos, los gastos de estancia deberán estar en todo caso resarcidos por la empresa y se regirán por lo previsto en la letra a) del apartado 3 de la letra A de este artículo", cabe la posibilidad del abono de dietas exentas cuando se acredite el desplazamiento en los términos fijados, de forma que cabría la concurrencia del abono de este tipo de dietas, y la asunción del gasto directamente por la mercantil en desplazamientos realizados con el vehículo de su propiedad.

Ahora bien, al margen de que resulta realmente sorprendente que teniendo asignado el trabajador un vehículo de empresa, y una tarjeta de combustible vinculada al mismo, sea precisamente en los viajes programados en los que utilice un vehículo propio, y asuma inicialmente el coste de combustible, donde radica la solución a la cuestión controvertida vuelve a ser en la norma sobre la carga probatoria. Incluyo, a mayores, en la hipótesis sostenida por el recurrente hemos de acoger el elocuente el razonamiento del TEARA, " al margen de la razonabilidad o no de tal forma de actuar, es efectivamente posible que, en un supuesto como el presente, no se produzca una duplicidad en la deducción del gasto, si bien ello exigiría que los gastos abonados -y deducidos- en concepto de "dietas por kilometraje" correspondieran a desplazamientos distintos de aquellos respecto de los cuales se deduce el gasto por naturaleza (carburante, mantenimiento...) y, por tanto, hubieran sido efectuados en un vehículo propiedad del empleado, asumiendo éste, inicialmente, el concreto gasto por carburante, sin hacer uso, por tanto, ni del vehículo propiedad de la empresa -a su disposición-, ni de la referida tarjeta. Extremos éstos que, sin embargo, no han sido probados con arreglo a Derecho por la demandante, de manera que siendo suya la carga de la prueba (ex art. 105 LGT ), cabe concluir que no se ha desvirtuado la duplicidad detectada por la Inspección, más allá de las meras manifestaciones de la demandante".

## Sexto.

Sobre el acuerdo sancionador. Marco Jurisprudencial.

6.1 La STS de 4 de noviembre de 2015 recoge la doctrina del Alto Tribunal en relación a la culpabilidad como presupuesto de la sanción tributaria (y la reitera la STS de 2 de octubre de 2017, rec.3010/2016 ), donde dice lo siguiente: «... este Tribunal supremo, en reiteradísima doctrina que se inicia con la Sentencia de 6 de junio de 2008 , viene considerando ineficaces por sí mismas para inferir un comportamiento doloso o culposo (las siguientes circunstancias): A) ( ...) no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria ( ...), las sanciones tributarias no pueden ser el resultado poco menos que obligado de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes ( ...), sino que es preciso que además se especifiquen los motivos a causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora (...) B) (...) no cabe argumentar que se ha actuado culpablemente porque no concurre alguna a ninguna de las causas excluyentes de responsabilidad del Artículo 179-2 de la Ley General Tributaria (...).C) ( ...) no cabe de ningún modo concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa a culposa atendiendo a sus circunstancias personales; (...) 10 que no puede hacer el poder público es importar una sanción a un obligado tributario para sus circunstancias subjetivas (...) a aunque recibe el más competente de los asesoramientos (...), si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida es razonable (...)».

6.2 Sobre la prueba de indicios, tempranamente la STS de 22 de octubre de 2001 (rec.281/1999 ) precisó que "El Tribunal Constitucional ha aceptado que la prueba de cargo puede ser por indicios, cuando el hecho objeto de prueba no es el constitutivo de delito sino otro intermedio que permite llegar a él por inferencia lógica, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental, razonado y acorde con las reglas del criterio humano, explicitado en la sentencia. La falta de concordancia

con las reglas del criterio humano o, en otros términos, la irrazonabilidad, se puede producir, tanto por falta de lógica o de coherencia en la inferencia, cuando los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, cuanto por el carácter excesivamente abierto, débil o indeterminado de la inferencia ( sentencias del Tribunal Constitucional 189/1998, de 28 de septiembre, fundamento jurídico 3 ; 220/1998, de 16 de noviembre , fundamento jurídico 4 ; 91/1999, de 26 de mayo , fundamento jurídico 3 ; 120/1999, de 28 de junio , fundamento jurídico 2 , y 44/2000 , fundamento jurídico 2). Esta jurisprudencia acerca de los requisitos de la prueba de cargo por indicios es trasladable al proceso administrativo sancionador".

En este punto el Tribunal Supremo en STS de 16 de mayo de 2008 se ha pronunciado en el sentido siguiente: "la prueba indirecta, indiciaria o circunstancial es susceptible de enervar la presunción de inocencia, es un principio definitivamente consolidado por la doctrina del Tribunal Constitucional que en multitud de precedentes se ha pronunciado al respecto, declarando desde las sentencias 174 RTC 1985, 174 y 175 RTC 1985, 175 ambas de 17.12.85 la aptitud de la prueba de indicios para contrarrestar la mencionada presunción, a la vista de la necesidad de evitar la impunidad de múltiples delitos, particularmente los cometidos con especial astucia, y la advertencia de que habría de observarse singular cuidado a fin de evitar que cualquier simple sospecha pudiera ser considerada como verdadera prueba de cargo. A partir de tal fecha con frecuencia se ha venido aplicando y estudiando por los Tribunales de Justicia esta clase de prueba que ha adquirido singular importancia en nuestro Derecho Procesal, porque, como es obvio, son muchos los casos en que no hay prueba directa sobre un determinado hecho, y ello obliga a acudir a la indirecta, circunstancial, o de inferencias, para a través de los hechos plenamente acreditados (indicios), llegar al conocimiento de la realidad de aquel necesitado de justificación, por medio de un juicio de inducción lógica conforme a las reglas que ofrece la experiencia sobre la base de la forma en que ordinariamente se desarrollan los acontecimientos ( SSTC 229/88 <RTC 1988, 229 > , 107/89 <RTC 1989 , 107 > , 384/93 , < RTC 1993,384 > , 206/94 <RTC 1994 , 206 > , 45/97 <RTC 1997, 45>,13.7.98 , <RTC 1998,157>."

6.3 Sin embargo, esta prueba requiere no solo acreditar los indicios sino también una motivación adicional que explique claramente la relación de imputabilidad. Esto es, que se haga explícito el razonamiento según el que, partiendo de los indicios acreditados, se deduce la efectiva existencia del ilícito y la culpabilidad del sancionado ( Tribunal Constitucional, sentencia núm. 74/2006 , y Tribunal Supremo, sentencias de 28 de enero de 1999 -recurso núm. 263/1995 - y de 31 de marzo de 1998 -recurso núm. 197/1995 ).

En el mismo sentido, la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. 4244/2006 ), señala, en cuanto al valor de las presunciones en materia tributaria, que "La prueba de presunciones se admite en el ámbito tributario ( artículo 118, apartado 2, de la Ley General Tributaria de 1963 ), siendo válida, como es sabido, si parte de unos hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de un proceso mental razonado acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) [ artículo 396, apartado 1, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (FJ 6º) y 120/1999 (FJ 2º)]".

## Séptimo.

### Sobre el juicio de culpabilidad

7.1 En primer lugar, hemos de abordar la cuestión de si existe formalmente un razonamiento de la culpabilidad y en segundo lugar, si el mismo es aceptable cuando se trata de imponer sanciones.

En el presente supuesto se sanciona a la recurrente por la autoría de una infracción tipificada en el art. 191 de la LGT, que establece: " 1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley "; siendo calificada como leva, a tenor de lo que regula el apartado 2º del mismo precepto: " 2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación". Es decir, la Administración parte de la ausencia de ocultación, lo que es lógico, teniendo en consideración que lo que se debate es la deducibilidad de gastos.

7.2 Formalmente constatamos que tanto el acuerdo recurrido, particularmente el Acuerdo de Resolución del procedimiento sancionador, como el TEARA al ratificarlo indican las razones que a juicio de la administración tributaria explican la culpabilidad del recurrente en relación con las concretas cuestiones litigiosas. Así, el Acuerdo sancionador razona, en relación con elemento subjetivo: " En el caso que nos ocupa, esta Dependencia considera que la conducta del obligado tributario ha de considerarse como negligente ya que el incumplimiento de la norma resulta notorio, en la medida en que siendo las normas incumplidas suficientemente explícitas: el obligado tributario computó como gastos fiscalmente deducibles liberalidades (gastos sin soporte documental, extractos de visa, tickets sin identificación del destinatario, gastos duplicados, en definitiva gastos no correlacionados con la obtención de ingresos). No existiendo duda alguna en la interpretación de las normas.

El elemento subjetivo de responsabilidad puede darse con cualquier grado de negligencia, tal como se establece en el artículo 183.1 de la LGT, por lo que no es necesaria una intención expresa de dejar de ingresar, basta con que no se actúe como actuaría un buen padre de familia, es decir, basta con la simple negligencia, con el no actuar diligentemente, y en este caso la falta de diligencia debida implicó que la sociedad dedujese gastos no correlacionados con la obtención de ingresos -de tal manera que no ha probado con arreglo a Derecho la debida afectación o correlación del gasto con la actividad productora de ingresos-, gastos no justificados y retribuciones a los administradores (titulares de una participación indirecta cada uno de ellos del 50% de tal modo que ostentan conjuntamente el dominio total de la sociedad para percibir dietas a tanto alzado sin justificación de los desplazamientos y gastos de manutención, estancia y locomoción irrogados) no deducibles en tanto que retribución de fondos propios; no ha probado con arreglo a Derecho que hayan sido realizados a favor ni de clientes ni de proveedores, ni que se hallen correlacionados con la obtención de ingresos". Y, tras hacer una exposición doctrinal genérica al elemento de culpa, añade: "Y, debe destacarse, ahora, que los gastos relacionados en el acta (apartados 3.1.1 y 3.2.1), informe de disconformidad y detallados con exhaustividad en la diligencia número 10 de 22 de junio de 2017 carecen de justificación adecuada con arreglo a Derecho, se trata liberalidades, gastos sin soporte documental, extractos de tarjetas VISA sin soportes documentales, tickets sin identificación del destinatario y sin haber acreditado la entidad su correlación con la obtención de ingresos, al corresponder en algunos casos los gastos a trabajadores que están contratados en otras empresas del grupo -sobre estas cuestiones se volverá más adelante-, en general, falta de prueba de los destinatarios de los pagos realizados para poder confrontar la debida y adecuada correlación con los ingresos declarados; en este orden de cosas, es importante resaltar que, esta ausencia de prueba es imputable solamente al obligado tributario.

Siendo, por otra parte, tales hechos de fácil y sencilla prueba por parte de un diligente y ordenado empresario, máxime cuando esos pagos parecen o pretenden desenvolverse en el ámbito de las relaciones con sus propios trabajadores. En cualquier caso, se trata de una prueba simple para todo empleador".

Así pues, en el acuerdo sancionador después de describirse los hechos realizados por la mercantil recurrente, se especifican las razones por las que se aprecia responsabilidad, de forma que la Administración no ha deducido su culpabilidad con argumentos estereotipados ni con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales, puesto que la conclusión a la que llega se basa en la valoración de la intencionalidad del obligado tributario que se infiere de datos concretos y debidamente acreditados.

Efectivamente, la conducta de la entidad recurrente no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, pues para que concurra una causa de exoneración no basta con afirmar su existencia, sino que es necesario que tal afirmación esté respaldada por un fundamento objetivo que aquí no existe, toda vez que carece de amparo jurídico la actuación de la recurrente al deducir las cuotas con deducciones no amparadas en soportes documentales, o sustentadas en elementos probatorios pobres e insuficientes, como en gastos ajenos a sus obligaciones, sin que haya aportado prueba alguna que ampare su actuación.

No puede olvidarse que la presunción de inocencia puede quedar desvirtuada con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpabilidad del obligado tributario, prueba que existe en este caso por las razones ya expuestas en el Acuerdo sancionador.

## **Octavo.**

### **COSTAS.**

Al ser desestimado el recurso las costas procesales causadas deben imponerse a la parte actora, por aplicación del art. 139 LJCA, si bien con el límite de 500 €, más el IVA correspondiente si procediere.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador don Ramón Blanco González, en nombre y representación de don Borja, en su condición de representante persona física de la mercantil AMASER FERNANDEZ Y SUAREZ S.L., que ostenta la condición de Administradora Única de la entidad INTEGRACIÓN EUROPEA DE ENERGÍA SAU, como entidad sucesora de la sociedad NETPHONE DEL PRINCIPADO, SLU, en virtud de escritura de fusión por absorción otorgada con fecha 8 de octubre de 2020 ante D. Manuel Rodríguez de la Paz Guijarro, Notario del Ilustre Colegio de Notarios de Asturias, bajo el número 1.530 de orden de su protocolo, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias (en adelante, TEARA), de fecha 4 de febrero de 2022, por la que se desestimó la Reclamación Económico-Administrativa nº NUM000 (acumulada NUM001) interpuesta frente a la resolución desestimatoria de los recursos de reposición 2018GRC66700015A y 2018GRC66700016H presentados frente a los acuerdos de liquidación y de

resolución con imposición de sanción por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 (ambos inclusive), dictados por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT en Asturias.

Se imponen las costas a la recurrente, con el límite de 500 €, más el IVA correspondiente si procediere su devengo.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

Referencia: NFL022653

**DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2024, de 24 de octubre, del Territorio Histórico de Bizkaia, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

*(BOB de 5 de noviembre de 2024)*

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26, que el Impuesto sobre el Valor Añadido, es un impuesto concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Desde comienzos del año 2022 y hasta la fecha, en el ámbito del Territorio común, se han ido aprobando diversos paquetes de medidas con el objetivo de afrontar las consecuencias en España de la guerra de Ucrania, que se han ido adaptando a la evolución de la situación económica y social.

En el marco fiscal, uno de los objetivos fundamentales de las medidas urgentes ha sido la contención de los precios y el refuerzo de la estabilidad de precios.

La adaptación de las normas adoptadas en el ámbito del territorio común se ha realizado en el Territorio Histórico de Bizkaia mediante los correspondientes Decretos Forales Normativos.

Como respuesta a las medidas adoptadas, desde principios de 2023, los precios de los alimentos, las materias primas y los bienes intermedios se fueron moderando y los mercados adaptando a la incertidumbre geopolítica persistente.

En el primer semestre de 2024 el crecimiento de los precios generales se ha seguido moderando y las previsiones son que sigan haciéndolo. Así lo refleja la evolución del IPC desde febrero de 2023 y se espera que esta tendencia descendente continúe en los próximos años previendo niveles de inflación del 1,9% en 2025 y 1,7% en 2026.

Esta evolución, en la cual se prevé la retirada gradual de las medidas establecidas, permite justificar la continuación de las medidas adoptadas.

A pesar de las previsiones para 2024, en estos primeros meses de año se ha producido un repunte de la inflación debido a la irrupción del conflicto en Oriente Medio a finales de 2023 y la reversión parcial de las medidas de apoyo ante la crisis energética. No obstante, la gradualidad en la retirada de estas medidas, como las vinculadas al IVA de la electricidad, del gas o del impuesto especial de la electricidad, permitió notablemente aliviar el efecto sobre los niveles de inflación.

Del mismo modo, es necesario prestar atención a la evolución de la inflación subyacente.

En este contexto, se debe destacar el papel de ciertos insumos fundamentales, como los alimentos, cuyos niveles de precios siguen siendo sistemáticamente superiores a la inflación general. En concreto, el aceite de oliva incrementó sus precios en un 44,4% en el 2023.

Sin embargo, a pesar de que se prevé que los precios de la alimentación desciendan, en línea con la inflación general, el Banco de España publicó recientemente su previsión de que en 2024 los precios de los alimentos aumentarán de media un 4,5%. Por ello, y teniendo en cuenta el papel básico que cumplen estos insumos, parece aconsejable una prórroga temporal únicamente de las medidas destinadas a mitigar el aumento del precio de dichos insumos fundamentales.

Así, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se incluye ahora una prórroga temporal hasta el 31 de diciembre de 2024 de la aplicación de tipos impositivos reducidos a determinadas entregas de alimentos.

En este sentido, el Decreto Foral Normativo 1/2024, de 7 de marzo, estableció entre otras cuestiones, una prórroga, durante el primer semestre de 2024, de la aplicación en el Impuesto sobre el Valor Añadido del tipo

impositivo del 0 por ciento que recae sobre los productos básicos de alimentación, así como la del 5 por ciento con que resultan gravados los aceites de oliva y de semillas y las pastas alimenticias, para contribuir a la reducción del precio final de estos alimentos.

Así, entre otras medidas, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se dio continuidad durante seis meses a la reducción del IVA establecida en el artículo 6 del Decreto Foral Normativo 1/2023, de 28 de febrero, cuya vigencia finalizó el 31 de diciembre de 2023, de manera que se estableció una rebaja del IVA de determinados alimentos hasta el 30 de junio de 2024.

En el ámbito del territorio común, recientemente se ha publicado el Real Decreto-Ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social.

En concreto, con objeto de favorecer una evolución positiva de la inflación de los alimentos en los próximos meses, así como la eliminación paulatina de esta medida excepcional, se mantiene la rebaja del IVA de ciertos alimentos en los tipos del 5 por ciento (pastas alimenticias y aceites de semilla) y del 0 por ciento (alimentos de primera necesidad y a los aceites de oliva) hasta el 30 de septiembre de 2024. A partir de dicha fecha, para la que ya se estima una reducción significativa de la inflación, se incrementarán los tipos impositivos al 7,5 y 2 por ciento, respectivamente, hasta el 31 de diciembre, momento en el que la reducción de precios va a permitir la supresión de esta medida excepcional y transitoria.

En relación con el tipo impositivo aplicable a las entregas de aceite de oliva, se reduce desde el 5 por ciento precedente al 0 por ciento hasta el 30 de septiembre, pasando a tributar al tipo del 2 por ciento desde el 1 de octubre hasta el 31 de diciembre de 2024 y se consolida como alimento de primera necesidad en el tipo súper reducido del 4 por ciento a partir del 1 de enero de 2025, lo que exige una modificación de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el valor Añadido con carácter indefinido, a estos efectos.

Para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 26 del Concierto Económico, se hace necesario introducir en el ordenamiento tributario de Bizkaia las modificaciones aludidas, adaptando de esta forma el régimen jurídico de los impuestos afectados mediante el presente Decreto Foral Normativo.

Por todo lo anteriormente expuesto, y en virtud de la autorización contenida en el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en la que se recoge que la Diputación Foral podrá dictar disposiciones normativas con rango de Norma Foral en materia tributaria, denominadas Decretos Forales Normativos, en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en el territorio de régimen común, a propuesta de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, previa deliberación y aprobación de la Diputación Foral.

## DISPONGO:

**Artículo 1.** *Tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable temporalmente a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos, así como a efectos del recargo de equivalencia.*

**Uno.** Con efectos desde el 1 de julio de 2024 y vigencia hasta el 30 de septiembre de 2024:

1. Se aplicará el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- a) Los aceites de semillas.
- b) Las pastas alimenticias.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,62 por ciento.

2. Se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b) Las harinas panificables.
- c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d) Los quesos.
- e) Los huevos.

- f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.
- g) Los aceites de oliva.

El tipo de recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0 por ciento.

**Dos.** Con efectos desde el 1 de octubre de 2024 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2024:

1. Se aplicará el tipo del 7,5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- a) Los aceites de semillas.
- b) Las pastas alimenticias.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1 por ciento.

2. Se aplicará el tipo del 2 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b) Las harinas panificables.
- c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d) Los quesos.
- e) Los huevos.
- f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.
- g) Los aceites de oliva.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,26 por ciento.

**Tres.** Las reducciones del tipo impositivo previstas en los apartados anteriores beneficiarán íntegramente al consumidor, sin que, por tanto, el importe de la reducción pueda dedicarse total o parcialmente a incrementar el margen de beneficio empresarial con el consiguiente aumento de los precios en la cadena de producción, distribución o consumo de los productos, sin perjuicio de los compromisos adicionales que asuman y publiquen los sectores afectados, por responsabilidad social.

La efectividad de esta medida se verificará mediante un sistema de seguimiento de la evolución de los precios, independientemente de las actuaciones que corresponda realizar a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia en el ámbito de sus competencias.

**Artículo 2.** *Modificación de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Con efectos desde el 1 de enero de 2025, se modifica el artículo 91.Dos.1.1 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, que queda redactado en los siguientes términos:

«1. Los siguientes productos:

- a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b) Las harinas panificables.
- c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d) Los quesos.
- e) Los huevos.
- f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.
- g) Los aceites de oliva.»

DISPOSICIONES FINALES

**Primera.** *Remisión a Juntas Generales.*

De acuerdo con lo previsto en la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre elección, organización, régimen y funcionamiento de las Instituciones Forales del Territorio Histórico de Bizkaia, de la aprobación del presente Decreto Foral Normativo se dará cuenta a las Juntas Generales para su posterior ratificación.

**Segunda.** *Habilitación.*

Se autoriza a la Diputación Foral de Bizkaia y a la diputada foral de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean precisas para el desarrollo y ejecución del presente Decreto Foral Normativo.

**Tercera.** *Entrada en vigor.*

El presente Decreto Foral Normativo entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia», con los efectos expresamente señalados en el mismo.

En Bilbao, a 24 de octubre de 2024.

La Diputada General,  
ELIXABETE ETXANOBE LANDAJUELA

La diputada foral de Hacienda y Finanzas  
ITXASO BERROJALBIZ ZABALA