

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090814

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 445/2023, de 17 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15553/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribución de los administradores. La Administración parece aceptar la validez de la fórmula empleada en los estatutos, de retribución fija determinada por la Junta General, pero considera que esta debe aprobarse antes de percibirlos. Es decir, lo que sostiene la Administración es que, aunque las retribuciones estén acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos sociales, como no se han aprobado por la Junta General con carácter previo, no son gastos deducibles. Ahora bien, señala la Sala, conforme a lo resuelto por el Tribunal Supremo, que las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución. [Vid., STS, de 27 de junio de 2023, recurso n.º 6442/2021 (NFJ090385)]. Pues bien, en el presente caso resulta indiscutido que la forma de retribución fijada en los Estatutos es válida. Además, en la medida en que se prevé la permanencia de la remuneración vigente hasta la aprobación de su modificación, siendo la retribución básica percibida en 2015 de igual importe que la del 2014 (lo que varía es el montante de las cotizaciones a la Seguridad Social) y, en cualquier caso, de cuantía total inferior a la aprobada por la Junta General para el 2014, celebrada el 30.06.2015, no cabe apreciar la incertidumbre en que se apoyó la AEAT para rechazar la deducción de las retribuciones del 2015. Respecto del 2014, aun cuando la retribución se aprueba con las cuentas anuales del ejercicio, importa destacar que el administrador único de la entidad ostenta la titularidad de todas las participaciones sociales junto con su cónyuge. Estamos, pues, ante una sociedad familiar, lo que evidencia la relevancia de la propuesta de remuneración anual, siendo la aprobación de la Junta General una mera formalidad, más que un requisito que dote de certeza, en el quantum, a una retribución ya establecida y abonada. Por todo ello, la Sala admite la deducibilidad de este gasto. *Intereses abonados al administrador/socio.* Afirma la Sala que también en este extremo se debe estimar el recurso, al considerar insuficientes los elementos en que se sustenta la recalificación de la deuda e intereses abonados al socio que, por ende, en los ejercicios que objeto de recurso se consideran deducibles. **Procedimiento sancionador.** Se anula la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 115 y 191.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 15.

RDLeg. 1/2010 (TRLSC), art. 217.

PONENTE:

Doña María del Carmen Núñez Fiaño.

Magistrados:

Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

Doña MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Doña MARIA PEREZ PLIEGO

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

A CORUÑA

SENTENCIA : 00445/2023

-

Equipo/usuario: PB

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

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

N.I.G: 15030 33 3 2022 0001204

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015553 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. LISARDO GONZALEZ SL

ABOGADO MARIA JOSE CORRAL LOPEZ

PROCURADOR D./Dª. MARIA RITA GOIMIL MARTINEZ

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

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

PONENTE: Dª. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

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

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.ª

D.ª MARÍA DOLORES RIVERA FRADE - Presidenta.

D. FERNANDO FERNÁNDEZ LEICEAGA

D.ª MARÍA PÉREZ PLIEGO

D.ª MARÍA DEL CARMEN NÚÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a diecisiete de julio de dos mil veintitrés.

En el recurso contencioso-administrativo número 15553/2022 interpuesto por la entidad "LISARDO GONZALEZ SL", representada por la procuradora D.ª MARIA RITA GOIMIL MARTINEZ, dirigida por la letrada Dª. MARIA JOSE CORRAL LOPEZ, contra el acuerdo dictado el 13.05.2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación NUM002 y acumulada, sobre liquidación practicada por el concepto de impuesto sobre sociedades, ejercicios 2014 y 2015, y sanción dimanante de esta.

Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Segundo.

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

Tercero.

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

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 91.063,31 €.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La entidad "Lisardo González, S.L." interpone el presente recurso contra el acuerdo dictado el 13.05.2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación NUM002 y acumulada, sobre liquidación practicada por el concepto de impuesto sobre sociedades, ejercicios 2014 y 2015, y sanción dimanante de esta.

La regularización practicada a la que se contrae el recurso (liquidación sobre IS, 2014-2015) consiste en incrementar las bases imponibles declaradas a consecuencia de no admitir Inspección la deducibilidad de determinados gastos, a saber: retribuciones abonadas al administrador, intereses satisfechos sobre el saldo de la cuenta contable 551 "cuenta corriente con socios y administradores", aquellos que considera no vinculados con la actividad, como los gastos personales, de restauración, etc., o que están relacionados con bienes no afectos exclusivamente a aquella, admitiendo la deducción en igual grado que la afectación de estos, así como pagos con dos tarjetas bancarias.

El presente recurso se funda en que todos los gastos deducidos están relacionados, directa o indirectamente, con obtención de ingresos, cumpliendo las exigencias legales y jurisprudenciales para su deducción. Sobre las retribuciones percibidas por el administrador concurre una certeza absoluta, pues además de establecer los Estatutos de la sociedad que el cargo es retribuido, se aportan las actas de las Juntas Generales celebradas en las que se aprobaron las propuestas de tales retribuciones. El origen del préstamo del socio a la entidad, que devengó intereses deducidos oportunamente en las autoliquidaciones presentadas por la contribuyente, resulta perfectamente acreditado y se remonta a ejercicios prescritos. Respecto de los restantes gastos se alega que en vía administrativa se explicó detalladamente la razón de su existencia y correlación directa o indirecta con la actividad. La AEAT los rechaza con afirmaciones genéricas, cuando al ser razonables y proporcionales y acordes con los usos y costumbres deberían admitirse. Reproduce la actora en la demanda una tabla, relacionando cada gasto que Inspección rechaza con el motivo que lo genera, insistiendo en que obran en el expediente los justificantes. También discrepa de la falta de acreditación, respecto de gastos de reparación de vehículos y ciertas comidas, del destinatario de la operación. En cuanto a las facturas de "Itelga, S.L." aunque se incluyen en el suplico de la demanda, nada se alega al respecto, sosteniendo que los gastos por alimentos o comidas son atenciones a clientes, realizándose pagos con tarjetas para gastos de la actividad. Por último, solicita la anulación de la sanción por ausencia de culpabilidad y falta de motivación.

El abogado del Estado reitera los argumentos de los acuerdos impugnados e insiste en que ni en vía administrativa, ni en la judicial se ha acreditado la relación directa o indirecta con la actividad de los gastos cuestionados, no pudiendo admitir la deducción del 100% de gastos relacionados con vehículos no afectos a la actividad en igual porcentaje, ni la deducibilidad de las retribuciones o intereses percibidos por el administrador, al determinarse por la Junta después de su cobro y no constar el origen, ni existencia del préstamo del socio a la entidad.

Segundo.

El artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS) y, a partir del 1 de enero de 2015, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), disponen que:

"1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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 ".

En relación con los gastos deducibles, según lo previsto en los artículos 14.1.e) y 19.3 TRLIS (artículos 11 y 15 e) LIS), deben haber sido imputados contablemente y relacionarse con los ingresos. El principio de correlación entre ingresos y gastos también se recoge en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

El artículo 15 de LIS, como lo hacía el artículo 14.1 e) TRLIS no considera gastos fiscalmente deducibles:

- "a) Los que representen una retribución de fondos propios...
- e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a 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.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo".

Como advierte el TS en la sentencia de 26.07.2022, rca 5693/2020, ECLI:ES:TS:2022:3199: " El concepto de gastos deducibles y no deducibles ha de ser situado en el contexto de la definición del hecho imponible y método de determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, elementos que obviamente están sometidos al principio de legalidad tributaria, proclamado en el art. 31.3 de la Constitución (CE) y especificados dentro de los sometidos al principio de reserva de ley en el art. 8.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El artículo 4 del TRLIS define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. Por su parte, para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la TRLIS dispone que "[...] 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 consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar como elemento amparado por el principio de legalidad y reserva de ley tributaria. Y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que

nos interesan, ya lo hemos señalado, los del apartado 1.e), sobre cuya interpretación hemos declarado, en nuestra STS de 30 de marzo de 2021 , cit., que [...] el art.14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004 , debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes [...]."

Pero esta exégesis del precepto y del concepto de donativos y liberalidades y los casos en que, por excepción, pueden ser gastos deducibles, tan solo contempla una parte del problema suscitado, la de la consideración de gastos deducibles de aquellos donativos y liberalidades que, aún realizados a título gratuito, están dirigidos a alguna de las finalidades que se mencionan en el segundo párrafo del art. 14.1.e), en los términos que ha sido interpretado por nuestra STS de 30 de marzo de 2021 , cit. La cuestión de interés casacional a dilucidar en el presente recurso de casación nos plantea si "[...] cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad no deducible, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado estrictamente, como un donativo o una liberalidad gratuita [...]". Sin embargo, el auténtico núcleo de la cuestión controvertida es la exigibilidad y alcance de correlación entre ingresos y gastos, y su vinculación con el concepto de gasto deducible...

Hay que insistir en la idea de que, cuando no haya de ser corregido por la aplicación de las normas fiscales, el gasto contable será gasto deducible ..."

A modo de resumen, en el ámbito del impuesto sobre sociedades para que un gasto sea deducible es necesaria su justificación, contabilización, imputación al ejercicio de devengo, salvo que concurran los requisitos que permitan la aplicación de otro criterio, y que estén relacionados directa o indirectamente con la actividad, considerando que las atenciones a clientes, comidas... y demás actuaciones de relaciones públicas, no se consideran donativos o liberalidades no deducibles.

Tercero.

Expuesto el marco normativo y jurisprudencial de la deducibilidad de gastos en el impuesto de sociedades, siguiendo el orden de las alegaciones formuladas en la demanda, comenzaremos por examinar la controversia suscitada en torno a las retribuciones abonadas por la sociedad demandante en dichos ejercicios a su administrador.

Debemos partir para la resolución del caso enjuiciado, de la previsión del artículo 9 de los estatutos sociales de la entidad, elevados a escritura pública en fecha 28.05.2012, que dispone: " el cargo de administrador será retribuido. Dicha retribución consistirá en una cuantía fija determinada por la Junta General para cada ejercicio económico".

Sostiene la actora que la cuantía fija para el 2014 y 2015 fue de 54.000 euros, más cotización en el RETA que ascendió a 6.414,21 € y 6.019,32 €, respectivamente.

Estas retribuciones se fijaron provisionalmente y se aprobaron por la Junta General ordinaria de 30 de junio del año siguiente al cierre del ejercicio.

La Administración parece aceptar la validez de la fórmula empleada en los estatutos, de retribución fija determinada por la Junta General, pero considera que esta debe aprobarse antes de percibir las.

En suma, la controversia que se suscita en el caso de autos es si, aun estando prevista en los Estatutos la retribución del cargo, debidamente acreditado su abono y contabilización, su aprobación en Junta General posterior al percibo de las cantidades impide su deducción como gasto.

Desde luego, no es novedosa la problemática sobre la deducibilidad de las retribuciones de consejeros y administradores en caso de incumplimiento, total o parcial, de los requisitos formales establecidos en la normativa mercantil. La Administración la rechaza con apoyo en los conceptos de liberalidad o gasto contrario al ordenamiento jurídico que anuda a dichos incumplimientos. Este enfoque, además, lo ha proyectado a todas las retribuciones abonadas a los consejeros y administradores, incluyendo las que derivan de sus funciones ejecutivas y no solo a las que remuneran sus funciones representativas y deliberativas cuando, por ser el consejero o administrador alto directivo o realizar funciones ejecutivas, se ha entendido que es aplicable la teoría del vínculo, en virtud de la cual la relación laboral, en su caso, queda absorbida por la mercantil.

En suma, lo que sostiene la Administración es que, aunque las retribuciones estén acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos sociales, como no se han aprobado por la Junta General con carácter previo, no son gastos deducibles.

El debate aquí suscitado se zanja en gran medida con la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 27.06.2023 que en interpretación del artículo 14.1.e) del TRLIS, fija que las retribuciones percibidas por los

administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución. Destacando que, en el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (artículo 15 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital). Y, aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil (para ejercicios posteriores a los analizados), su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad.

Pues bien, bajo esta perspectiva, que sigue la línea apuntada en las SSTs de 06.07.2022, rca. 6278/2020 o de 11.07.2022, rca. 7626/2020, en las que se sentaba la deducibilidad de las retribuciones abonadas a un socio mayoritario que no sea administrador (socio trabajador) como gasto en el Impuesto sobre Sociedades en el entendimiento de que "quizás no sea tan determinante la manera en la que el socio -aquí administrador- cobraba dichas cantidades, sino que, en realidad, lo esencial es que, de una u otra forma, las misma constituya un desembolso para la sociedad, cuya traducción a efectos fiscales sería la de gasto deducible" (...) lo trascendente es la realidad de la prestación del servicio, la de su efectiva retribución y, por supuesto, su correlación con la actividad empresarial" y que ya aplicó este TSJ a los administradores en sentencia de 01.02.2023, recurso 15731/2021, debemos resolver el caso de autos, aunque dicha doctrina pueda matizarse con lo que resuelva el TS en el recurso de casación 7481/2022, admitido a trámite el 28.06. 2023 ECLI:ES:TS:2023:9090 A que fija de interés casacional : "Esclarecer si los gastos relativos a la retribución que perciban los socios que, al mismo tiempo son administradores o apoderados, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se acredite la correspondiente inscripción contable del gasto, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

Determinar si la respuesta a la anterior cuestión debe modularse cuando no conste la existencia del acuerdo de la Junta General que contempla el artículo 220 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital en virtud del cual el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requiere acuerdo de la junta general".

Resulta indiscutido que la forma de retribución fijada en los Estatutos es válida; expresamente la contempla el artículo 217 de la Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en redacción dada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre. Este precepto además, prevé la permanencia de la remuneración vigente hasta la aprobación de su modificación, de modo que siendo la retribución básica percibida en 2015 de igual importe que la del 2014 (lo que varía es el montante de las cotizaciones a la Seguridad Social) y, en cualquier caso, de cuantía total inferior a la aprobada por la Junta General para el 2014, celebrada el 30.06.2015, no cabe apreciar la incertidumbre en que se apoyo la AEAT para rechazar la deducción de las retribuciones del 2015.

Respecto del 2014, aun cuando la retribución se aprueba con las cuentas anuales del ejercicio, importa destacar que el administrador único de la entidad ostenta la titularidad de todas las participaciones sociales junto con su cónyuge. Estamos, pues, ante una sociedad familiar, lo que evidencia la relevancia de la propuesta de remuneración anual, siendo la aprobación de la Junta General una mera formalidad, más que un requisito que dote de certeza, en el quantum, a una retribución ya establecida y abonada.

Por todo ello, debemos admitir la deducibilidad de este gasto.

Cuarto.

En cuanto a los intereses abonados al administrador/socio por el saldo a su favor de la cuenta 551 "cuenta corriente con socios y administradores", la actora manifiesta que tiene un origen conocido. El saldo se contabiliza en dicha cuenta en el 2011, a consecuencia de actuaciones inspectoras relativas al IS, ejercicios 2006 y 2007, en la que se acredita el pago de deudas sociales con bienes del administrador.

La AEAT advierte que dicho procedimiento acabó sin regularización, por lo que nada puede vincularle. Además, no le consta ningún reconocimiento de pagos de deudas sociales directamente por el administrador. No existe rastro de operaciones entre partes vinculadas; no hay soporte documental alguno del préstamo, y el saldo de la cuenta 551 permanece inamovible desde 2012, por lo que considera que en realidad se trata de aportaciones de partícipe equivalente a una ampliación de capital, de modo que lo que abona la sociedad es una retribución de fondos propios no deducible conforme al artículo 15.1.a) LIS y artículo 14.1.a) TRLIS. En el acuerdo de liquidación se califica el saldo como pasivo ficticio.

Ante el TEAR la sociedad aportó diligencia de 08.11.2011 y acta de conformidad de 09.11.2011 en la que ya figura un crédito del socio frente a la sociedad de 202.134,94 € en el 2016 y 265.410,98€ en el 2017. Pese a ello, el TEAR niega cualquier efecto vinculante en la medida en que no se deduce de ningún párrafo del acta que las

deudas reflejadas deriven de pagos del administrador a acreedores sociales, ni reconocimiento de deuda contable. Advierte que, aunque los fondos se generaran en ejercicios prescritos, nada impide a Inspección recalificar esos fondos en los ejercicios 2014 y 2015, conforme al artículo 115.1 LGT.

En efecto, este artículo permite que la comprobación afecte a conceptos tributarios y ejercicios o periodos prescritos, siempre que resulte necesaria para la de algún derecho no prescrito, así como que la investigación se extienda a hechos, actos, actividades, explotaciones, negocios de ejercicios prescritos, siempre que debieran surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos no afectados por la prescripción. Ahora bien, en contra de lo que afirma la Administración, el acta, aun de conformidad, sí genera un efecto preclusivo para posteriores procedimientos o comprobaciones pues la conclusión sin regularización no significa que no se haya comprobado e investigado con el alcance fijado inicialmente el concepto tributario y ejercicios que conformaban el objeto del procedimiento así finalizado. De todas formas, en lo que sí tiene razón la Administración es que del acta no resulta el pago de deudas sociales por el administrador, aunque permita constatar la utilización de esta cuenta mucho antes del ejercicio 2011, sin que en los ejercicios allí inspeccionados (con alcance general) se cuestionara la corrección de dichas anotaciones.

En el asiento de apertura de la cuenta 551 del ejercicio 2011 figura un saldo de 180.830 €. El 12.12.2011 se realizan determinados ajustes contables: el importe de saldos acreedores de determinados clientes proveedores (400 y 410), se traspasan a la cuenta 551. La demandante los justifica como pagos a proveedores realizados por el administrador directamente. Señala determinados archivos en poder de la AEAT (inspección concluida en 2011) sobre los que nada dice esta (por ejemplo, el saldo acreedor de Carpintería Janeiro, S.L. se reduce a 7.178,55 €, al haber abonado el socio directamente la deuda restante 55.907,50 € que se contabiliza en el cierre del ejercicio 2011 en la cuenta 511). La sociedad presenta además una relación de las cuentas de proveedores de las que provienen los saldos de la 551, por lo que un examen de la contabilidad permitiría descartar los pagos por el socio, salvo que se hicieran con ingresos ocultos por la entidad, lo que nunca llega a postular la AEAT. Dicho análisis no se ha efectuado por la Administración.

Si a ello unimos que el origen del saldo de la cuenta 551 que se alega y el carácter familiar de la sociedad, la inexistencia de prueba documental sobre el préstamo en la que se concrete el principal, tipo de interés, etc. o incluso cualquier operación entre personas vinculadas, no puede generar la recalificación de dicho saldo como aportaciones del socio y de las cantidades percibidas por el socio, como reparto de fondos propios. Si del procedimiento concluido en el año 2011 resulta la existencia de saldos a favor del socio en la cuenta 551 sin soporte documental del tipo ahora exigido por la AEAT, y aquellas actuaciones inspectoras concluyeron sin regularización, todo apunta a que el origen de aquellas deudas es el que aduce la actora, sin que podamos ignorar que la tributación del socio en IRPF por los intereses percibidos no ha sido revisada.

Tampoco cabe sustentar la recalificación del saldo por la mera existencia de alternativas, pues como señala la mentada STS de 26.07.2022, la financiación de la sociedad es una decisión que corresponde los órganos gestores, y en modo alguno cabe someter las condiciones de deducibilidad de los gastos al juicio de valor que pretende la Administración (existencia de fondos propios o posible financiación de terceros), que debe limitarse a verificar si concurren los requisitos y condiciones que han sido fijadas por la ley tributaria (principio de legalidad y reserva de ley) y a las que deben atenderse tanto la Administración como los contribuyentes.

En consecuencia, también en este extremo debemos estimar el recurso, al considerar insuficientes los elementos en que se sustenta la recalificación de la deuda e intereses abonados al socio que, por ende, en los ejercicios que nos ocupan reputamos deducibles.

Quinto.

Respecto de los gastos que la AEAT considera ajenos a la actividad, la actora insiste en que ha aportado los justificantes que acreditan su relación directa o indirecta con la actividad, considerando los relativos a reparación eléctrica y cortinas, bienes de inversión. En cualquier caso, considera que el montante de comidas, obsequios y demás atenciones a clientes son razonables y proporcionales y conformes a los usos y costumbres, y no superan el 1% del importe neto de la cifra de negocios.

En este grupo de gastos, que la Administración califica de personales, se incluyen los relativos a compra de ropa en Carolina Herrera y otras tiendas, zapatos, óleos, televisor, cortinas, reparaciones de baños, jamones, latas de conserva, marisco, vino y bebidas, fundamentalmente.

Importa destacar que el hecho de que esté justificado su pago y se hayan contabilizado dichos gastos sin que alcancen el 1% del neto de la cifra de negocios, no conduce a su deducibilidad. Es preciso acreditar que se incurren en ellos por responder a atenciones a clientes; de las comidas, obsequios, jamones, vino, etc. tienen que ser destinatarios estos, extremo que debe acreditar la demandante. El límite cuantitativo previsto en la Ley para este tipo de gastos no exime de tal prueba, sino que opera bajo el presupuesto acreditado de que dichos gastos responden a atenciones a clientes.

En cuanto a las reparaciones, cortinas, TV, etc. debe probar la actora que se realizan o destinan a locales, establecimientos u oficinas de la empresa afectas a la actividad.

La demandante intenta acreditar estos extremos mediante los justificantes de pago (tiques o facturas), una relación de estos, con expresión del cliente, concepto e importe, remitiéndose de modo genérico a la suficiencia de la documentación aportada.

Desde luego la referencia en las facturas recibidas del domicilio del cliente (la sociedad actora), que coincide con el personal del socio/administrador en algunos documentos, no justifica que el bien adquirido se destine a instalaciones de la empresa. Así, de la factura incorporada como documento 53 en la capeta facturas recibidas doc 61 a doc 158 año 2014, no cabe inferir que el TV adquirido se instalara en la empresa.

Respecto de las facturas expedidas por empresas suministradores de materiales de construcción, relativas a yeso, cemento, platos de ducha, etc. se aduce por la actora que responden a la reparación de baños de las instalaciones. Algunas de estas facturas detallan como domicilio de la empresa San Martiño, s/n Vilamarín, Ourense (que coincide con el personal del administrador único y socio de la entidad, consignado en la escritura pública de 2012 que obra en el expediente). En otras facturas figura San Martín nº 3 como domicilio de la empresa, que coincide con el reseñado en el DNI de don Marco Antonio. Además, cabe resaltar que existe un amplio arco temporal entre las facturas de material y las de reparación que, por cierto, también incluyen platos de ducha que, por tanto, no pueden referirse a la misma obra. Y, al margen de esto, lo relevante es que no es posible determinar que tales materiales se emplearan en la reparación de baños de las instalaciones. La información que consta en las facturas resulta insuficiente a tal fin y, en ocasiones, hasta entra en abierta contradicción con lo alegado por la actora (la factura expedida por Blanco Quintas, S.A., doc 210 de la carpeta "facturas doc 159 a doc 229, año 2014) detalla como concepto, instalación plato de ducha en la obra sita en la CALLE000, nº NUM000, piso NUM001) que, en principio, como nada se alega al respecto, debe desvincularse de las instalaciones de la empresa.

Lo mismo podemos decir respecto de los restantes gastos (cortinas, alfombra...) que, por tanto, tampoco son deducibles.

En cuanto a las comidas, obsequios y demás gastos que se relacionan por la actora con clientes, la mera reseña del destino de los productos adquiridos en la tabla por ella elaborada resulta insuficiente para acreditar este. A mero título de ejemplo, la factura expedida por Casa Botas, aportada como doc. 80 que obra en la carpeta "facturas recibidas doc 61 a doc 158, año 2014" (anotada a nombre de Vda. de J. Martínez Blasco, S.L.) reseña como concepto, adquisición de centolla y lubina de la ría, y la demandante la correlaciona con comida con cliente, sin identificarlo, ni aportar elemento alguno de prueba que permitiese constatar, en caso de haberlo hecho, que el destinatario en efecto era cliente actual o potencial de la sociedad. No se aportan mensajes a través de correos electrónicos, ni elemento alguno (como el testimonio del cliente o reseña de la comida en la agenda) que permita sentar dicha conexión. Lo mismo sucede con las facturas de restauración de "O Barazal, S.L."

A igual conclusión debemos llegar respecto de los gastos en bebidas y alimentos (vinos, jamones, conservas, quesos...) en fechas próximas a la Navidad, pues si bien podrían tratarse de productos integrantes de cestas, no existe prueba alguna de su envío a los clientes, al margen de que la adquisición de alimentos se realiza durante todo el año y no solo en estas fechas y también pretende deducirlos como atenciones a clientes.

En cuanto a las facturas de Atacama Motor, S.L., con cierta confusión lo que parece plantear la actora es la deducibilidad del 100% de su importe, sin embargo, como no se acredita ni en vía administrativa, ni en la judicial, la afectación exclusiva de los vehículos a la actividad, el porcentaje admitido por Inspección ha de confirmarse. Curiosamente, parece consentirlo la recurrente respecto de los gastos de combustible, pues en la página 22, apartado d) del escrito de demanda señala que no se efectúa objeción alguna a la regularización practicada.

Esta misma expresión se emplea para las facturas expedidas por Itelga, S.L., aunque en el suplico de la demanda se insta que se declare la deducibilidad de este gasto, que ha de rechazarse al no apreciar (ni se alega) motivo alguno que rebata el criterio de la Administración.

En cuanto los gastos abonados con las tarjetas La Caixa y Banco Santander, sostiene la actora que estamos ante la misma situación que los pagos realizados con la tarjeta del BBVA. Sin embargo, ya en el acuerdo de liquidación se advierte que mientras estas se usaron por empleados, aquellas se utilizaron exclusivamente por el administrador, sin que se aporte documentación adicional que permita constatar que los gastos de restauración, viajes, alojamiento, normalmente para dos personas... y hasta ropa, realmente, están relacionados con clientes. No hay constancia alguna de correos electrónicos que fijen esas comidas o viajes, ni se presenta una agenda comercial que los contemple, o cualquier elemento que sustente las manifestaciones de la sociedad demandante. Por ello, también rechazamos su deducibilidad.

Sexto.

Por último, en cuanto a la sanción, el TEAR ya excluye de la base de la sanción la regularización correspondiente a los gastos por retribuciones del administrador e intereses abonados, cuya deducción ahora acogemos, limitando la sanción tipificada en el artículo 191 LGT a los restantes.

La demandante insiste en que no concurre ni el elemento objetivo, ni el subjetivo de la infracción imputada.

La confirmación de la regularización de estos gastos, conforme al anterior fundamento de derecho, evidencia la concurrencia del elemento objetivo. Y, en cuanto al subjetivo, si bien no puede tacharse de inmotivado el acuerdo

sancionador, sí emplea argumentos erróneos para afirmar la culpabilidad, al menos, en cuanto a los gastos que el recurrente consideró atenciones a clientes.

Afirma la Administración tras reproducir parte del acuerdo de liquidación y la normativa aplicable, que: " la deducción de gastos contenidos en el fundamento quinto del acuerdo de liquidación en concepto de televisor, comida con clientes, material, reparaciones baños; gastos calificados como atenciones a clientes, proveedores y terceros; gastos de reparaciones y combustibles de vehículos no afectos a la actividad; alimentación y los contenidos en el fundamento sexto del acuerdo, de gastos con tarjetas de utilización exclusiva del administrador en concepto de gastos de ropa, alimentación, comidas alojamientos y desplazamientos, respecto de los que no existe ninguna correlación directa y exclusiva con los ingresos, no puede suponer más que una conducta voluntaria dirigida a minorar la base imponible del impuesto, y por tanto la cuota a ingresar derivada de los mismos, puesto que es la empresa que desarrolla una actividad y obtiene ingresos de su ejercicio, la que debe tener consciencia de los gastos reales en los que ha incurrido para la obtención de los ingresos a efectos de su correcta deducción".

Esa correlación directa de los gastos con los ingresos a que alude el órgano sancionador para fijar la voluntariedad de la conducta y, por tanto, la culpabilidad, no se ajusta a la jurisprudencia citada en esta sentencia, al menos, en el marco de lo que se consideran atenciones a clientes. La calificación de ciertos gastos como personales deriva de la falta de acreditación de que el destinatario de los productos es cliente actual o potencial; lo mismo sucede con los gastos de restauración o comidas, o los efectuados en fechas próximas a la Navidad. Esta falta de prueba justifica la regularización, pero resulta insuficiente para sentar la concurrencia del elemento subjetivo del tipo, por lo que debemos anular la sanción.

Séptimo.

Conforme al artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional no hacemos especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales al estimar parcialmente el recurso.

FALLO

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

1. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por entidad "Lisardo González, S.L." interpone el presente recurso contra el acuerdo dictado el 13.05.2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación NUM002 y acumulada, sobre liquidación practicada por el concepto de impuesto sobre sociedades, ejercicios 2014 y 2015, y sanción dimanante de esta.

2. Anular en parte dicho acuerdo por ser contrario a Derecho, así como la liquidación de que trae causa a fin de declarar la deducibilidad de los gastos consistentes en retribuciones al administrador y abono de intereses del saldo de la cuenta 551, y la sanción impuesta.

3. No hacer especial mención sobre las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.

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