

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091042

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 840/2023, de 11 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1551/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones de los administradores. *Retribución de dos trabajadoras.* En relación con los sueldos de las dos trabajadoras la Sala considera que el hecho -no discutido por la Administración tributaria- de que prestaran sus labores para otras empresas del grupo mercantil no los transforma en liberalidades no deducibles. Desde luego reconocida la realidad de la prestación laboral no parece pueda discutirse la causa onerosa de su retribución, y la circunstancia de que prestaran sus funciones en el ámbito del grupo empresarial no permite negar sin más la exigible correlación/vinculación con la actividad societaria (alquiler de locales industriales) pues no cabe concebir esta correlación como la existente entre una determinada operación o proyecto que tienda a reportar un ingreso también singularizado, sino con el conjunto de la gestión económica de la sociedad; en definitiva, dado que la retribución responde a una prestación laboral y que la relación entre gastos e ingresos puede ser tanto directa como indirecta, la Sala entiende que la Administración tributaria ha optado por un concepto amplio de liberalidad no amparado por la ley, lo que lleva a estimar este motivo de impugnación. *Retribuciones abonadas al administrador único.* Distinta suerte ha de correr, sin embargo, la pretensión de deducibilidad de las retribuciones abonadas al administrador único. En el presente caso no se trata de un debate jurídico centrado en la ajeneidad y dependencia o no de la relación del administrador con la sociedad, sino ante un debate fáctico en el que la Administración tributaria cuestiona que el administrador único realice funciones distintas y ajenas a las propias del cargo, lo que, desde luego, aunque se afirma de modo reiterado en la demanda, no está en modo alguno acreditado. En sede administrativa la recurrente se limitó a afirmar que el administrador único realizaba negociaciones para llevar a cabo la liquidación de las inversiones realizadas, estudios de viabilidad de posibles inversiones para aumentar el rendimiento de la propia empresa y funciones de seguimiento de los arrendamientos, labores que, en contra de lo que sostiene la demanda, hay de entender incluidas en las funciones propias de gestión y ejecutivas del cargo, lo que lleva a desestimar la impugnación. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 77y 179.

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

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

PONENTE:

Don Francisco Javier Pardo Muñoz.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 00840/2023

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2022 0000076

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 1551/2021

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De EMPRESA LEONESA DE ESPECTACULOS SA

ABOGADA D.ª NOELIA RODRIGUEZ DE CELIS

PROCURADORA D.ª CRISTINA DE PRADO SARABIA

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO
Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

En Valladolid, a once de julio de dos mil veintitrés.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1551/2021 interpuesto por la mercantil Empresa Leonesa de Espectáculos, S.A., representada por la procuradora Sra. De Prado Sarabia y defendida por la letrada Sra. Rodríguez de Celis, contra Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones económico-administrativas núms. 47/1321 y 1514/2021); es parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don Francisco Javier Pardo Muñoz, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de 27 de diciembre de 2021 la mercantil Empresa Leonesa de Espectáculos, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. 47/1321 y 1514/2021 en su día presentadas frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra el Acuerdo de liquidación dictado en fecha 4 de febrero de 2021 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, del cual deriva una cantidad a ingresar de 40.408,31 euros, y frente al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de 24 de marzo de 2021 dictado por aquella derivado del Acuerdo de liquidación anterior, del que resulta una cantidad a ingresar de 17.270,18 euros.

Segundo.

Interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 28 de marzo de 2022 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia que anule la resolución impugnada, dejando sin efecto el acuerdo desestimatorio dictado por el TEAR, por ser contrario a Derecho, con expresa imposición de costas a la Administración demandada en los términos establecidos en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

Tercero.

Deducida la demanda se confirió traslado a la Administración para que contestara en el término de veinte días; mediante escrito de 26 de abril de 2022 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras y solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

La cuantía del recurso se fijó en 51.810,54 €. El proceso no se recibió a prueba. Las partes presentaron sus respectivos escritos de conclusiones y las actuaciones quedaron el 7 de septiembre de 2022 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el 22 de junio de 2023.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes.**

Es objeto del presente recurso la Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. 47/1321 y 1514/2021 en su día presentadas por la mercantil Empresa Leonesa de Espectáculos, S.A., frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra el Acuerdo de liquidación dictado en fecha 4 de febrero de 2021 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, del cual deriva una cantidad a ingresar de 40.408,31 euros, y frente al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de 24 de marzo de 2021 dictado por aquélla derivado del Acuerdo de liquidación anterior, del que resulta una cantidad a ingresar de 17.270,18 euros.

La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender, en esencia, que, entre otros gastos regularizados, el acuerdo de liquidación incluía los siguientes: no se ha considerado deducible el gasto en tarjetas por importe de 136,92 euros, al no haber aportado ninguna justificación; sobre el gasto de 14.487,72 euros, correspondientes a vehículos, gastos de viajes, estancias en hoteles, etc, no se ha acreditado la correlación con los ingresos obtenidos en la actividad empresarial; la oficina gestora no ha admitido como gasto corriente de la actividad el importe de 16.438,26 euros, al tratarse de adquisiciones de inmovilizado material -habiéndose reflejado en el acuerdo que este gasto tiene que recuperarse a través de las amortizaciones correspondientes-; no se ha admitido la deducibilidad del gasto de personal de 61.705,44 euros, correspondientes al sueldo de Paula y Petra por no haberse justificado que prestaban servicios para la reclamante; que la oficina gestora tampoco ha admitido como gasto deducible el importe de 46.800,04 euros, correspondiente al sueldo como administrador de Alvaro por sus tareas de gerente dado que en los estatutos de la sociedad el cargo de administrador no es retribuido; el TEAR, con cita de la doctrina que estima aplicable, ratifica el criterio de no deducibilidad de las cantidades abonadas a don Alvaro pues las funciones que manifiesta realizar - liquidación de las inversiones realizadas, estudios de viabilidad de posibles inversiones para aumentar el rendimiento de la propia empresa y funciones de seguimiento de los arrendamientos- son las propias del cargo de administración y no de un trabajo común u ordinario en beneficio de la sociedad, siendo así que su relación con la empresa no puede considerarse como de relación laboral, sino mercantil y propia del órgano de administración, y al no estar previstos en los Estatutos la retribución por el cargo de administrador los pagos efectuados a éste deben calificarse como de liberalidad no deducible; que la totalidad del gasto registrado por las nóminas de las señoras doña Petra y doña Paula ha sido objeto de regularización por considerar la Inspección que dichas operaciones no responden a operaciones reales, basándose en las propias actuaciones inspectoras realizadas respecto del obligado tributario, al entender la inspección que "no realizaban tareas que tuvieran su correlación con los ingresos del obligado tributario, sino que, según las manifestaciones del obligado tributario, prestaban sus servicios para otras empresas del grupo mercantil", haciéndose constar esta afirmación en el acuerdo de liquidación tras la relación de indiciosa, los que atendido en su conjunto permiten al TEAR presumir razonablemente la falta de vinculación de tales servicios con la entidad reclamante, y su consideración como no deducibles de los gastos contenidos en tales partidas de dicha entidad; y que concurren los elementos objetivo y subjetivo de la sanción tributaria.

La mercantil Empresa Leonesa de Espectáculos, S.A. (ELDE), alega en la demanda que son fiscalmente deducibles los pagos realizados al socio por los servicios prestados a la sociedad en virtud de su relación laboral, totalmente ajenos y diferentes a las propias desarrolladas por el ejercicio del cargo de administrador, no

compartiendo el criterio utilizado en el acuerdo de liquidación de considerar las funciones del administrador, al margen de las realizadas en el ejercicio de su cargo, como funciones ordinarias de carácter no laboral; que dado que el socio que percibe las retribuciones, en su condición también de administrador tiene que estar obligatoriamente de alta en el régimen de autónomos conforme a la normativa de la Seguridad Social, nunca podría tener un contrato laboral como un trabajador normal de la compañía; que respecto a las retribuciones de los otros dos trabajadores cuya deducibilidad también rechaza la liquidación en base a que prestaban sus servicios para otras empresas del grupo mercantil, entiende que no puede nunca calificarse de liberalidad pues no puede negarse que las tareas puntuales que realizaban estas dos personas para otras empresas del grupo en trámites de liquidación durante el ejercicio 2015 estaban vinculadas directa o indirectamente a mejorar el resultado de la compañía; y en cuanto al acuerdo sancionador alega su improcedencia por vulneración del principio de responsabilidad y ausencia de motivación de dolo o culpa.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda reproduciendo en lo esencial los argumentos del TEAR determinantes de la desestimación de las reclamaciones.

Segundo. *Sobre los gastos deducibles en general y sobre las retribuciones de los administradores. Estimación parcial.*

La STS de 1 de diciembre de 2022, recurso 2683/2021, contiene la doctrina sobre la deducibilidad de gastos versus liberalidades en el siguiente sentido: « En efecto, en nuestra sentencia 1088/2022, de 21 de julio (rec. cas. 5309/2020) hemos tenido la oportunidad de abordar una cuestión que presenta una evidente similitud con la que aquí presenta interés casacional y que no es otra que la relativa al carácter o no deducible de los intereses de un préstamo obtenido por la sociedad recurrente, destinado al reparto de dividendos y a la adquisición de participaciones propias para su amortización. Una cuestión análoga fue analizada en nuestra sentencia de 30 de marzo de 2021 (rec. cas. 3454/2019) cuya jurisprudencia es reforzada en la sentencia de 21 de julio de 2022 , cit., y en la de 26 de julio de 2022 , que se remite a nuestra sentencia de 21 de julio de 2022 : También aquí se examina el tratamiento de los intereses de un préstamo que fueron contabilizados como gastos y realizados en el ejercicio propio de la actividad empresarial. Reproduciremos a continuación la argumentación que, en la sentencia de 21 de julio de 2021 , justificó la estimación del recurso de casación y, en definitiva, la declaración de deducibles de los intereses del préstamo:

"SÉPTIMO.- El juicio de la Sala. La jurisprudencia fijada en la STS de 30 de marzo de 2021 ...

En aquel caso, como también en el que nos ocupa, la cuestión de interés casacional viene dada por la base normativa en que la Administración tributaria fundamenta la no deducibilidad del gasto, a saber, el art. 14.1º.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades -precepto similar al actual vigente-, aunque también se hace una mención argumentativa al supuesto de gastos no deducibles por aplicación del apartado a) del mismo 14.1, si bien el fundamento jurídico de la exclusión de la deducibilidad de los gastos financieros en cuestión es, en definitiva, el art. 14.1.e) del TRLIS de 2004.

Disponen los preceptos referidos lo siguiente:

"[...] Artículo 14. *Gastos no deducibles.*

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

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

Y a continuación precisa el art. 14.1.e) que "[...] 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 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.

Para fijar las bases conceptuales, es necesario que recapitemos nuevamente los términos en que se configura la base imponible en el TRLIS de 2004, que descansa sobre el resultado contable de la entidad, en los términos legalmente dispuestos, sin perjuicio de las correcciones necesarias cuando aparecen diferencias entre los criterios contables y fiscales, que tratan de ser superadas por las reglas contenidas en el Título IV.

Dentro de esas reglas, la Administración, y también la resolución del TEACat sostiene que el gasto que ahora nos ocupa se trata de un supuesto comprendido en el art. 14.1.e) TRLIS, donativos y liberalidades, que no está conceptualizado como gasto deducible, salvo que se trate de algunos de los que la propia LIS, después de excluir como gasto deducible a las liberalidades, establece como excepciones, así los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios y los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Y es en este último inciso donde se asienta el hilo argumentativo del planteamiento de la Administración, seguido por la sentencia recurrida, a saber, que se trata de gastos que, para ser deducibles, deberían estar correlacionados con los ingresos, y que en este caso se afirma que no lo están.

Al igual que observamos en nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit., el planteamiento de la Administración, compartido por la sentencia recurrida, de que los gastos financieros en cuestión son donativos o liberalidades y por ello no deducibles, al no estar en ninguna de las excepciones en que sí lo serían, es por completo artificial y forzado, porque aquí, sencillamente nadie cuestiona de forma argumentada que no existe la causa gratuita que caracteriza a los donativos o liberalidades. En realidad, se trae a colación el art. 14.1.e) con el fin de extender a los gastos en general los específicos términos de la exigencia de correlación entre ingresos y gastos que prevé dicho precepto respecto a los donativos y liberalidades que pueden constituir gastos deducibles. Así las cosas, la primera infracción que opone la parte recurrente, infracción del artículo 14.1.e) TRLIS en relación con la imposibilidad de subsumir en la categoría de donativos y liberalidades aquellos gastos onerosos en los que no concurre animus donandi, resulta evidente. Hemos de convenir que estamos ante una operación y unos gastos que no se han calificado de fraudulentos o artificiosos, con la finalidad exclusiva o principal de obtener una ventaja fiscal; tampoco se ha sostenido por la Administración que se trate de retribución de fondos propios (art. 14.1.a TRLIS, que dispone

que no tendrán la consideración de gastos deducibles los que representen una retribución de fondos propios) porque, obviamente, los gastos financieros de un préstamo no tienen esta consideración, y la mención de la sentencia acerca de que "[...] el reparto de dividendos no genera un gasto fiscalmente deducible en virtud del art. 14.1.a) del TRLIS [...]" carece del menor desarrollo o argumentación, y ni siquiera explica la conexión que parece sugerir. Y aunque el acta de inspección y la resolución del TEAR de Cataluña, sí afirman que la causa de obtener el préstamo es la decisión de acordar el reparto de dividendo, no se llega al punto de sostener que exista ningún tipo de actuación fraudulenta en ello, y lo cierto es que la causa legal por la que se niega que sean deducibles los gastos financieros devengados por razón del mismo es la calificación como donativos o liberalidades del art. 14.1.e) TRLIS, y la negación de la correlación entre tales gastos y los ingresos u operaciones de la sociedad.

Ahora bien, la realidad es que estamos ante gastos contables realizados en el ejercicio propio de la actividad empresarial. Partiendo de dicho presupuesto, y conforme al esquema anteriormente explicado para la determinación de la base imponible, el gasto contable es gasto deducible, excepto que sea preciso el ajuste fiscal conforme, en este caso, a los gastos exceptuados como gastos fiscalmente deducibles comprendidos en el art. 14; en el caso que nos ocupa, insistimos en ello, no se ha subsumido el supuesto de hecho en otro apartado más que en el 14.1.e), esto es, se ha calificado por la Administración y ha sido ratificado por la Sala de instancia como donativos o liberalidades, calificación que a la vista de las características y finalidad de los mismos no cabe compartir, pues evidentemente son gastos financieros con origen en el cumplimiento de un contrato, el de préstamo, con causa onerosa. Por tanto, no cabe subsumirlos, primero en la categoría de donativos o liberalidades, y posteriormente, de estar ante estos analizar si deben exceptuarse por encajar en la subcategoría que precisa el propio art. 14.1.e) TRLIS.

La interpretación del concepto de donativos y liberalidades no permite incluir en el mismo unos gastos financieros que, como es el caso, están acreditados documentalmente, incorporados a la contabilidad y tienen claramente una causa onerosa y no gratuita. Sostener que no había necesidad de acometer esta operación de préstamo porque los fondos propios disponibles (reservas voluntarias) podrían haber servido al mismo fin, carece de toda relevancia desde el punto de vista de la calificación fiscal de los gastos. En realidad, toda la argumentación de la Administración, así como de la sentencia recurrida, cuestionan decisiones de gestión de los recursos económicos de la empresa, pues, se dice, en el caso de la empresa recurrente existía un volumen de reservas voluntarias suficiente para hacer frente al reparto de dividendos, esto es, la retribución de fondos propios, sin necesidad de acudir a financiación externa. Se afirma que la única razón de acudir al préstamo de la matriz es convertir en deducibles unos gastos financieros que de otra manera no lo serían. Y añade que no se ha demostrado que el préstamo fuera necesario para determinado proyecto u operación del giro económico de la empresa, y que no existe correlación entre el gasto (en este caso financiero) y los ingresos de la sociedad, que en definitiva es la auténtica razón por la que se niega que el gasto sea deducible. La Administración recurrida insiste en que ésta es una cuestión de hecho que no debe ser abordada en el recurso de casación. Pero no estamos ante una cuestión de hecho, sino ante la calificación jurídica de unos hechos no controvertidos, esto es, si son liberalidades los gastos financieros en cuestión por el hecho de no relacionarse con un ingreso identificable y singularizado, o por contra, si no siendo liberalidades, y por tanto, no resultar de aplicación el art. 14.1.e) TRLIS, cuál es el alcance que debe tener el principio de correlación entre ingresos y gastos. Todo ello son calificaciones jurídicas que se proyectan respecto a unos hechos no controvertidos, y como tales calificaciones jurídicas, son plenamente revisable en casación.

Pues bien, descartado que estemos ante unos gastos calificables de donativo o liberalidad, por responder la carga financiera para atender el servicio de la deuda contraída con el préstamo a la misma causa onerosa que el propio préstamo, carece de sentido extendernos en la interpretación de la correlación entre gastos que constituyan donativos o liberalidades que sí pueden ser objeto de deducción, esto es, del art. 14.1.e) TRLIS, sin perjuicio de remitirnos sobre tal cuestión a la doctrina ya fijada en la STS de 30 de marzo de 2021 . Por contra, lo relevante es analizar el principio de correlación entre gastos y los ingresos de la sociedad en términos generales, y no específicamente la relativa a los gastos calificables como donativos y liberalidades. Y en este ámbito más general, no cabe concebir esta correlación como la existente entre una determinada operación o proyecto que tienda a reportar un ingreso también singularizado, sino con el conjunto de la gestión económica de la sociedad. Como hemos precisado en nuestra STS de 30 de marzo de 2021 , cit., "[...] si bien no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos, unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial que como tal se proyecta, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, lo que justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro [...] y con cita a su vez de nuestra STS de 8 de febrero de 2021 (rec. cas. 3071/2019), sobre deducibilidad de los intereses de demora [...] no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles [...]". Por ello, y desde esta perspectiva más amplia, hemos afirmado en la STS de 30 de marzo de 2021 , cit. que esta correlación de los gastos con el ejercicio de la actividad empresarial es una noción que "[...] no existe inconveniente en acoger, como criterio más amplio, objeto de las matizaciones que en cada caso sean necesarias, que también puede ser gasto deducible el que está correlacionado con la propia actividad económica empresarial, en tanto que, en general, resulta

incontrovertible su vinculación con los ingresos. Cabe añadir que los ciclos económicos de las empresas no tienen por qué coincidir con el período impositivo del gravamen que nos ocupa, de suerte que no son extrañas operaciones empresariales cuyo resultado económico exceden del período de imputación en el impuesto sobre sociedades, sin que por ello se le pueda negar su condición, en su caso, de gasto deducible en el período de imputación que corresponda cuando existe la correlación con la actividad económica empresarial. [...] (FD 2)...».

Por otro lado, las SSTs de 6 y 11 de julio de 2022, recursos de casación 6278/2020 y 7626/2020, referidas ambas a las retribuciones percibidas por un socio propietario del 95% del capital, de alta en el RETA, no administrador, por la tareas desarrolladas en el ámbito de actuación de la sociedad -pastelería industrial-, fijan la siguiente perspectiva de enfoque: « Entendemos que la respuesta a la procedencia o no de la deducibilidad debe formularse en estricta consideración al Impuesto sobre Sociedades.

Aunque en el presente caso, el socio, don Carlos percibía las cantidades en concepto de sueldo, la óptica que ofrece la normativa del Impuesto sobre Sociedades no debería variar si, en lugar de acreditar el socio una nómina (sueldo), hubiese facturado a la sociedad, es decir, si hubiera percibido las cantidades que se pretende deducir mediante la expedición de las correspondientes facturas por sus servicios, como trabajador autónomo (ambas partes vienen a reconocer que está obligado a causar alta en RETA).

Dicho de otro modo, quizá no sea tan determinante la manera en la que el socio cobraba dichas cantidades, sino que, en realidad, lo esencial es que, de una u otra forma, las mismas constituyan un desembolso para la sociedad, cuya traducción a efectos fiscales sería la de gasto deducible.

Sin embargo, el argumento matriz de la sentencia impugnada no parece seguir esta premisa al centrarse en lo primero, es decir, en la ausencia de ajenidad y en la inexistencia de relación laboral.

Consideramos que el debate debió focalizarse con otras lentes. En efecto, la circunstancia de que la actividad desarrollada por don Carlos 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 ».

Y concluyen, casando las sentencias de instancia y anulando las liquidaciones que denegaron la deducibilidad, señalando: « De conformidad con el artículo 93.1 LJCA , en función de lo razonado precedentemente, los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, 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, cuando observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada pues, sin que se haya cuestionado la inscripción contable del gasto, la imputación con arreglo a devengo o la justificación documental, avala, en contra de la doctrina que acabamos de expresar, el rechazo de la deducción sobre la base de la ausencia de ajenidad en la relación entre el socio mayoritario no administrador y la recurrente, circunstancia que, conforme hemos apuntado, por sí misma, resulta ineficaz, tanto para excluir la específica correlación con la actividad empresarial como para armar, desde la mera abstracción de una operación de calificación jurídica, su consideración como liberalidad o, incluso, como retribución de los fondos propios.

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo de Productos Duz SRL, anulamos la resolución del TEAR de Castilla y León, de 26 de junio de 2019, así como las liquidaciones a las que el mismo se refiere, al considerar procedente la deducción, como gasto en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, de la retribución abonada a don Carlos, con devolución de las cantidades ingresadas por la referida liquidación ».

Así las cosas, cabe significar lo siguiente:

a) En relación con los sueldos de las dos trabajadoras la Sala considera que el hecho -no discutido por la Administración tributaria- de que prestaran sus labores para otras empresas del grupo mercantil no los transforma en liberalidades no deducibles. Desde luego -insistimos- reconocida la realidad de la prestación laboral no parece pueda discutirse la causa onerosa de su retribución, y la circunstancia de que prestaran sus funciones en el ámbito del grupo empresarial no permite negar sin más la exigible correlación/vinculación con la actividad societaria (alquiler de locales industriales) pues, como hemos visto, no cabe concebir esta correlación como la existente entre una determinada operación o proyecto que tienda a reportar un ingreso también singularizado, sino con el conjunto de la gestión económica de la sociedad; en definitiva, dado que la retribución responde a una prestación laboral y que la relación entre gastos e ingresos puede ser tanto directa como indirecta, la Sala entiende que la Administración

tributaria ha optado por un concepto amplio de liberalidad no amparado por la ley, lo que nos lleva a estimar este motivo de impugnación.

b) Distinta suerte ha de correr, sin embargo, la pretensión de deducibilidad de las retribuciones abonadas al administrador único. La recurrente invoca el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que establece: " No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

(...)

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad".

En el presente caso no se trata de un debate jurídico centrado en la ajeneidad y dependencia o no de la relación del administrador con la sociedad, sino ante un debate fáctico en el que la Administración tributaria cuestiona que el administrador único realice funciones distintas y ajenas a las propias del cargo, lo que, desde luego, aunque se afirma de modo reiterado en la demanda, no está en modo alguno acreditado. No podemos olvidar que la retribución de las funciones de representación y gestión, ejecutivas y de alta dirección inherentes al cargo de administrador único de la mercantil recurrente está sometida a reserva estatutaria ex artículo 217 TRLSC: " 1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración"; en este caso, la previsión es de gratuidad del cargo por lo que la causa de su abono no es onerosa. En sede administrativa la recurrente se limitó a afirmar que el administrador único realizaba negociaciones para llevar a cabo la liquidación de las inversiones realizadas, estudios de viabilidad de posibles inversiones para aumentar el rendimiento de la propia empresa y funciones de seguimiento de los arrendamientos, labores que, en contra de lo que sostiene la demanda, hemos de entender incluidas en las funciones propias de gestión y ejecutivas del cargo, lo que nos lleva a desestimar la impugnación.

Tercero. *Sobre el elemento subjetivo de la culpabilidad del acuerdo sancionador: concurrencia, sin perjuicio de la revisión de la cuantía.*

Con carácter general cabe señalar que en relación con la aplicación al ámbito sancionador de los principios y garantías del derecho penal, el Tribunal Constitucional (STC 76/1990, 120/1994, 154/1994, 23/1995, 97/1995, 147/1995 y 45/1997) ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo sancionador que los principios y garantías básicas presentes en el ámbito del derecho penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública.

Más concretamente, respecto del exigible elemento subjetivo de la culpabilidad objeto de controversia, con carácter general la STS de 23 octubre 2009 establece que la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio por haberse deducido indebidamente determinados gastos, no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no « pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes», no pudiendo fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando " impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que " no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere".

A este respecto, la STS de 15 de septiembre de 2011 dictada en el recurso 3334/2007 resume su doctrina señalando que " la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la LGT «no es suficiente para fundamentar la sanción» porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda

razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [... Sentencia 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006); y de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008)].

Es evidente, por tanto, que la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada viene a confirmar la sanción impuesta por la Administración tributaria sin especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, de qué concretos comportamientos se infiere que la sociedad recurrente actuó culpablemente.

En fin, como acabamos de señalar, ninguno de los argumentos empleados por la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación resultan útiles para fundar la existencia de culpabilidad. Pero, aunque hubiera ofrecido otros idóneos para fundar la concurrencia de simple negligencia, tampoco ello podría conducir a la confirmación de la sanción, dado que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa no pueden subsanar los defectos de motivación cometidos por el órgano competente para imponer las sanciones administrativas. En particular, como venimos recordando desde la Sentencia de 6 de junio de 2008 , «en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso- Administrativos, sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que «una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo» [STC 7/1998, de 13 de enero ... y SSTs de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004); y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009)]. Y es que, efectivamente, el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre «la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 CE causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso». La razón estriba en que «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso- administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, "condenen" al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE » (STC 243/2007, de 10 de diciembre ; en el mismo sentido, entre otras, SSTC 89/1995, de 6 de junio ; 7/1998, de 13 de enero ; y 35/2006, de 13 de febrero)".

La STS 11 de junio de 2012 (recurso 588/2009, ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco) confirma la anterior doctrina sobre que la motivación de, al menos, la simple negligencia exigida por el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 debe encontrarse en el acuerdo sancionador, cuya insuficiencia no puede ser subsanada por los Tribunales Económico-Administrativos ni tampoco por los órganos judiciales (por todas, la sentencia de 29 de octubre de 2009, casación 2422/03); sobre que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, insistiendo en la insuficiencia de la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad; y sobre que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable, o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria], de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

En fin, la STS de 23 de febrero de 2015, recurso de casación 3855/2013 (ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco), señala que « En efecto, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquélla contempla como las normas tributarias que aplica. Y, a este respecto, aunque

no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta -incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad-, debe, sin embargo, considerarse bastante en el presente caso la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia».

La STS de 16 de julio de 2015, recurso 650/2014, señala que « Si a "acreditar improcedentemente bases imponibles negativas a compensar", se añade en exclusividad que la parte recurrente no fue diligente en la consignación de los datos y que no cabe una interpretación razonable ni concurre causa de exoneración, sin más concreción, en modo alguno puede tenerse por justificados específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario. Nos encontramos con una pura petición de principio, lo que se debe de justificar es la falta de diligencia, dar las razones por las que se consideró que no se actuó con la diligencia debida, y no apodóticamente partir del propio presupuesto al que se le debe de dotar de contenido al efecto; ciertamente existen conductas en las que la falta de diligencia va ínsita en las mismas, basta, a veces, con una mera descripción de lo acaecido, lo que por cierto no sucede en este caso, para comprobar que dicha conducta no ha podido desarrollarse más que mediando una falta de diligencia, pero en este supuesto no hay descripción de lo sucedido, y ante la alegación de la parte de haber mediado un error, fácilmente detectable con sólo verificar la declaración de 2003, dado que el simple error no es sancionable cuando falta dicho elemento subjetivo, aun cuando normalmente todo error suela venir acompañado de una falta de diligencia, se precisa en estos casos que se justifique que dicha falta de diligencia es de suficiente intensidad como para identificar la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta castigada. Como ya se ha dicho en el presente caso ni siquiera existe descripción de los hechos para siquiera considerar que la falta de diligencia podía considerarse ínsita en la propia conducta. Por lo demás, la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, como tantas veces hemos indicado, cuando a más abundamiento en el presente caso en absoluto se pone en entredicho la interpretación de no se sabe qué norma».

En el presente caso el acuerdo de imposición de sanción de 24 de marzo de 2021, tras relacionar minuciosamente los distintos conceptos regularizados -que la resolución del TEAR en síntesis reproduce-, añade: "En este supuesto concreto, se ha comprobado por la Inspección que el obligado tributario ha deducido, por un lado, gastos no correlacionados con los ingresos y otros gastos no afectos al desarrollo de la actividad empresarial, siendo consciente de que correspondían a bienes no afectos utilizados para necesidades privadas de su socio y, por otra parte, gastos de personal correspondiente en primer lugar a personas que no realizaban tareas en la empresa sino que prestaban sus servicios a otras empresas del grupo mercantil, y en segundo lugar, retribuciones del administrador, cuyo cargo según los estatutos no es retribuido".

La recurrente en esencia alega la ausencia y falta de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

Así las cosas, y sobre la base de que el acuerdo de imposición de sanción ha de ser literosuficiente, y en sí mismo congruente, en cuanto expresivo de los elementos objetivo y subjetivo que conforman la infracción, este motivo de impugnación ha de correr suerte desestimatoria, ya que las referencias transcritas sobre la culpabilidad del obligado tributario son expresiones que colman, desde luego, las mencionadas exigencias sobre respeto al principio de culpabilidad al especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, en qué consistió en cada caso la omisión de la diligencia exigible. No podemos desconocer que la recurrente ni siquiera ha discutido la regularización por el resto de gastos cuya rechazada deducibilidad también fundamenta el acuerdo sancionador, ni la naturaleza de cargo gratuito de administrador, todo ello sin perjuicio de la reducción de la cuantía de la sanción como consecuencia de la estimación parcial de la demanda en relación con la deducibilidad de los sueldos abonados a las dos trabajadoras.

Cuarto. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, y dada la estimación parcial de la demanda, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes.

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

FALLAMOS

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil Empresa Leonesa de Espectáculos, S.A., contra la Resolución de 30 de septiembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones económico-administrativas núms. 47/1321 y 1514/2021), que se anula, al igual que los acuerdos de liquidación y sanción de los que trae causa, únicamente respecto de la

regularización de los sueldos abonados a las dos trabajadoras, que se consideran deducibles, con la consiguiente reducción de la sanción, y sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Así por esta nuestra sentencia, lo 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.