

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091957

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILA-LA MANCHA

Sentencia 229/2023, de 5 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 359/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones de los administradores. Considera la Sala que de examen conjunto de las pruebas practicadas permite tener por acreditado que el administrador, durante el ejercicio cuestionado, realizó para la empresa demandante trabajos de pintura, propios de la actividad económica de la sociedad. Así pues, habida cuenta que aparece debidamente justificado que la actividad desarrollada por el administrador (y retribuida al mismo) se correspondía con la realización de trabajos ordinarios o comunes de la empresa (como pintor), que por ello pueden presumirse claramente correlacionados con los ingresos de la mercantil, procede la estimación del recurso planteado frente a la liquidación girada por concepto del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio de 2014 que se fundaba únicamente en la consideración de la no deducibilidad del gasto por la prestación laboral del administrador por la ausencia del elemento de la ajenidad en la relación entre el citado socio y la mercantil recurrente. Procediendo la estimación del recurso planteado en relación con la referida liquidación igual suerte debe seguir el planteado en relación con la liquidación y sanción correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2016, con las que se encuentra íntimamente correlacionada.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Don Jose Antonio Fernandez Buendia.

Magistrados:

Don GUILLERMO BENITO PALENCIANO OSA

Don INMACULADA DONATE VALERA

Don ANTONIO RODRIGUEZ GONZALEZ

Don JOSE ANTONIO FERNANDEZ BUENDIA

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

ALBACETE

SENTENCIA: 00229/2023

R ecurso Contencioso-administrativo nº 359/2020 Acumulado 360/2020

A LBACETE

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Primera.

Presidente:

Ilmo. Sr. D. Guillermo Benito Palenciano Osa

Magistrados:

Ilma. Sra. D^a. Inmaculada Donate Valera

Ilmo. Sr. D. Antonio Rodríguez González

Ilmo. Sr. D. José Antonio Fernández Buendía

SENTENCIA N^o 229

En Albacete, a cinco de diciembre de dos mil veintitrés.

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha los presentes autos de Procedimiento Ordinario, bajo el número 359/2020, seguido a instancia de don Pintaplast Decoración, S.L., representados por el Procurador don Gerardo Gómez Ibáñez y defendida por la Letrada doña Sandra Redondo López, y como demandado el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, representado y defendido por el Sr. Abogado de Estado; en materia del impuesto sobre sociedades. Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Don José Antonio Fernández Buendía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación procesal de la mercantil recurrente interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha de fecha 1 de junio de 2020 por la que se desestima la Reclamación Económico Administrativa presentada por la actora frente a la liquidación provisional girada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Castilla La Mancha-Toledo de la AEAT, relativa al impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2014 (procedimiento NUM000), por un importe total a ingresar de 4.139,19 euros de principal más 122,84 euros correspondientes a intereses de demora.

Incoado el presente procedimiento bajo el número de Procedimiento Ordinario número 350/2020 al mismo se acumuló el número 360/2020 interpuesto por la misma recurrente frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo de Castilla La Mancha por la que se desestiman las reclamaciones presentadas frente a la liquidación provisional correspondiente al pago fraccionado del modelo 202 del periodo 1T del ejercicio 2016, que ascendería a la suma de 751,12 euros (derivada de la efectividad liquidación provisional llevada a cabo en relación con el impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2014, antes referida, y objeto del primero de los procedimientos), así como frente al acuerdo sancionador derivado de la falta de ingreso de la referida suma, y en el que se terminaba imponiendo a la sociedad demandante la sanción de multa de 375,56 euros (procedimiento NUM001 y procedimiento NUM002).

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando sentencia de conformidad con lo interesado en el suplico de dicho escrito procesal.

Segundo.

Se dio traslado a la Administración demandada, para contestación de la demanda quien alegó lo que a su derecho consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos de la actuación recurrida.

Tercero.

Recibido el procedimiento a prueba y evacuado el trámite de conclusiones se señaló día y hora para votación y fallo, en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Se someten al control jurisdiccional de la Sala la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha de fecha 1 de junio de 2020 por la que se desestima la Reclamación Económico Administrativa presentada por la actora frente a la liquidación provisional girada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Castilla La Mancha-Toledo de la AEAT, relativa al impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2014 (procedimiento NUM000), por un importe total a ingresar de 4.139,19 euros de principal más 122,84 euros correspondientes a intereses de demora, así como la resolución del mismo Tribunal Económico Administrativo por la que se desestiman las reclamaciones presentadas frente a la liquidación provisional correspondiente al pago

fraccionado del modelo 202 del periodo 1T del ejercicio 2016, que ascendería a la suma de 751,12 euros (derivada de la efectividad liquidación provisional llevada a cabo en relación con el impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2014, antes referida, y objeto del primero de los procedimientos), así como frente al acuerdo sancionador derivado de la falta de ingreso de la referida suma, y en el que se terminaba imponiendo a la sociedad demandante la sanción de multa de 375,56 euros (procedimiento NUM001 y procedimiento NUM002).

Segundo.

En la demanda planteada en relación con el primero de los procedimientos instado por la actora, el número 359/2020, expresa la parte demandante que Don Marino realizó, mientras fue administrador y en el ejercicio 2014, las funciones descritas por la Ley de Sociedades de Capital y que por ejercer tales funciones no percibió remuneración alguna, pues como indica el artículo estatutario de la mercantil, el cargo de administrador es gratuito. Pero que, además, don Marino realizó prestaciones de servicios, dado que, en particular, habría realizado labores de pintor.

Dice que el importe neto de la cifra de negocios que se recoge en la casilla 255 del Impuesto Sobre Sociedades del año 2014 ascendía a 34.628,54 euros. Este importe únicamente pudo ser facturado gracias a los trabajos realizados por don Marino como pintor pues los únicos trabajadores en el ejercicio 2014 fueron Don Pascual, Don Plácido y Don Prudencio todos ellos bajo la modalidad de contratos de trabajo temporal de fecha 24 de marzo de 2014 hasta fin de obra y de fecha 10 de abril de 2014 hasta fin de obra. Don Plácido dejó de prestar servicios el 10 de abril de 2014, Don Prudencio el día 11 de abril de 2014 y Don Pascual el 11 de abril de 2014. Sin embargo la sociedad pudo facturar servicios durante la totalidad del ejercicio 2014 como consta en el libro de ventas y cuentas anuales.

Afirma que la jurisprudencia admite que los miembros del órgano de administración de una sociedad pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo, bien común (1.1.ET), bien especial (2.1.a)ET). Pero esto solo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse comunes u ordinarios; no así cuando se trata de compaginar el cargo de consejero con trabajos de alta dirección, pues el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones de alta dirección. Cuando los estatutos regulan el carácter retribuido o no del cargo de administrador lo hacen en relación a sus funciones mercantiles es decir la convocatoria de socios, firmas las cuentas, representar a la sociedad pero no en relación a otras funciones que pueda desempeñar el administrador. Y expresa que no se puede confundir el encuadramiento de Don Marino como autónomo que viene exigido por la normativa de Seguridad Social con los servicios que el mismo presta para la demandante. Servicios que suponen de manera directa la obtención de ingresos, cumpliéndose con las exigencias de la normativa de aplicación para considerar que el gasto generado por la remuneración de estos servicios sea deducible.

En relación con la resolución que decide la reclamación planteada frente a los acuerdos de liquidación y sancionador relativos al pago a cuenta del primer trimestre del ejercicio de 2016 expresa la actora que no habría presentado el modelo 202 porque no tenía obligación para hacerlo si se tomaban en consideración las cuantías consignadas en el modelo 200 del ejercicio 2014, modelo que es parte integrante del expediente administrativo proporcionado.

Expresa, además, que la Agencia Tributaria en relación al procedimiento de liquidación del pago a cuenta del 1T del año 2016 incurriría en numerosos errores hasta el punto de que, a la hora de dictar la resolución del recurso de reposición presentado por la actora, se habla de cuantías que nada tienen que ver con la sociedad Pintaplus Decoración, S.L., y se hace mención a un número de expediente que tampoco estaría vinculado a mi representada.

Sin embargo estas incorrecciones en las que incurre la Agencia Tributaria no fueron tomadas en consideración por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha a la hora de dictar su resolución, pues considera que se trataría de un error. Error que podría llevar a que la Agencia Tributaria trabaría embargos por la cifra recogida en ese acuerdo y no por la previa que constituía la liquidación provisional con el daño que ello supondría para la actora. Ese error debería llevar a declarar la anulabilidad del acto por un defecto y retrotraer en su caso las actuaciones a ese momento para que la administración tributaria dictase un acto administrativo conforme a derecho y con datos correctos.

Tercero.

La Administración demandada se opuso a la estimación de la demanda expresando que la demandada pretendería enfocar el asunto desde la perspectiva de que don Marino realiza funciones distintas de las de administrador de la mercantil, cuando el fundamento esencial de la liquidación se centra en la ajenidad de la relación, en que don Marino es socio al 100 % de la sociedad, sin que pueda fijarse un sueldo a sí mismo.

Así, afirma que la cuestión a resolver en el presente proceso consiste en determinar si las cantidades pagadas por la sociedad a su administrador y socio único, no por el ejercicio del cargo de administrador, sino por el ejercicio de otras prestaciones de servicios es deducible de la base imponible del impuesto sobre sociedades o no.

Dice que en el presente caso la actora no pretende la deducción de las cantidades pagadas a las administradoras por ser esas cantidades retribución de la función de administración de la empresa, que reconoce expresamente que es gratuita, sino que dice que esas cantidades son deducibles porque son remuneraciones por servicios prestados a la sociedad en virtud de contrato de trabajo por servicios distintos de los que le corresponden como administrador de la sociedad.

Y dice que estamos en presencia de un administrador y una apoderada que poseen el 100 % de las acciones. Este dato ya pone en evidencia que las funciones que realizan para la sociedad no reúnen las notas propias del contrato de trabajo según el artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores, ya que el trabajo por cuenta ajena en el ámbito laboral exige que el mismo se desarrolle dentro del ámbito de dirección del empresario. Pues bien, en este caso no hay ese ámbito de dirección ajeno al trabajador, ya que el presunto trabajador y el administrador, quien dirige la empresa y determina la forma y modo del trabajo, son la misma persona, por lo que los servicios que presta el "trabajador" a la sociedad no los hace ni pueden hacerse bajo el ámbito de dirección del administrador, pues ambos son una misma y única persona.

Expresa que, en el presente caso, no está acreditado que las funciones que realiza el administrador como tal y las funciones que realiza en virtud de su "contrato de trabajo" sean diferentes y estén suficientemente diferenciadas sin que la retribución que se hace como trabajador no englobe la retribución prohibida por las funciones propias de su cargo de Administrador. A fin de acreditar este hecho, cuya carga probatoria corresponde al actor puesto que se trata de justificar un hecho del que depende una deducción tributaria, lo esencial es acreditar qué concretas funciones y servicios son las que el administrador presta a la sociedad como consecuencia del contrato de trabajo y que no forman parte de sus funciones como administrador social. Pero es que además es necesario, es requisito esencial, que para poder celebrar contrato de trabajo remunerado entre la sociedad y el administrador por servicios prestados a la propia sociedad al margen de la función propia como administrador es necesario que haya acuerdo de la Junta General de la Sociedad, acuerdo que en este caso no existe.

En este sentido tampoco sería apreciable la argumentación de que las retribuciones percibidas por el administrador lo son en concepto distinto de las labores de administración, dado que lo importante en este caso, como hemos dicho, no son las labores que realiza, sino la titularidad de la mercantil, siendo indiferente igualmente el tratar de deslindar un vínculo mercantil y uno laboral, dado que no puede existir ese vínculo laboral pretendido al no existir ajenidad.

En relación con la impugnación relativa a la liquidación y sanción por el concepto del impuesto de sociedades correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2016 reiteró lo expresado por el TEAR. Respecto de la alegación referente al hecho de que la liquidación provisional de 2014 estuviese recurrida en vía económico administrativa, manifiesta que tanto las resoluciones dictadas en vía de gestión como la resolución del TEAR, abordarían en profundidad y con corrección la cuestión de la fuerza y eficacia de las resoluciones administrativas, sin que sea necesario profundizar más en dicha cuestión para no ser reiterativos. Afirma que la liquidación provisional de 2014 tenía plena eficacia, sin que la actora hubiera solicitado en ningún momento su suspensión.

En lo que respecta a la alegación de que la resolución del recurso de reposición contra la liquidación hacía referencia a cantidades que nada tenían que ver con las que se señalaban en la liquidación, expresa que, efectivamente, existían los errores denunciados. Pero el error en las cantidades ha de considerarse un mero error material, o de hecho, que resulta del propio expediente, y que como tal error puede subsanarse en cualquier momento, puesto que la subsanación en nada modifica el sentido del acto, así como que la Resolución del recurso de reposición no hizo otra cosa que confirmar la liquidación del pago fraccionado del periodo 1T del ejercicio 2016.

Cuarto.

A instancia de la parte demandante se practicó prueba testifical de los testigos don Jacinto y don Joaquín. El primero de ellos manifestó que era el Administrador Unico de la sociedad Ibérica Prefabricados Siglo XXI, S.L., así como que además de la dirección de la empresa lleva la dirección técnica de la misma, contratación y subcontratación de las obras, así como las visitas de obra. Que en el año 2014 la mercantil demandante pintó, por encargo de Ibérica Prefabricados la ITV de Cuatrovientos y, en la nave que tenían en Borox, realizó trabajos de pintura de los techos de los baños prefabricados destinados al Hospital de Vigo. Dijo que en la ITV de Cuatrovientos trabajaron Marino y un trabajador que cree que era su sobrino, y en la obra del Hospital de Vigo venía Marino, su sobrino y cree recordar que otra persona, pero no sabe si estaba en nómina de la empresa o era un autónomo que subcontrataba.

Manifestó también según su conocimiento Marino, en la empresa anterior en que estaba no pintaba, pero en Pintaplust hacía las labores comerciales y, como no tenía prácticamente empleados, le tocaba pintar casi todos los días. Que a las obras que menciona asistía todos los días a Borox y cuatro días en semana a Cuatrovientos.

Que los trabajos de Cuatrovientos duraron aproximadamente dos meses y medio. Y que los trabajos realizados en Borox duraron cerca de 6 meses, porque hicieron quinientos y pico baños y, en todos esos meses, vio pintar a Marino y a las otras personas que traía.

Por su parte el testigo don Joaquín manifestó que era propietario de una vivienda existente en Pozuelo de Alarcón, en la AVENIDA000 NUM003. Que en 2014 se realizaron en la misma labores de pintura para lo que contrató a Pintaplus. Que había dos trabajadores y el responsable Marino. Que Marino hacía trabajos también allí. Que el declarante iba muy esporádicamente, que los trabajos duraron alrededor de un mes y que estuvo tres o cuatro veces y que en cada una de esas veces Marino estaba pintando.

El examen conjunto de las pruebas practicadas permite tener por acreditado que don Marino, durante el ejercicio cuestionado, realizó para la empresa demandante trabajos de pintura, propios de la actividad económica de la sociedad.

Como expresa la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2023 " Pues bien, en relación a esta cuestión ha de significarse que el carácter mercantil de la relación de los administradores sociales ha sido reconocido en una jurisprudencia consolidada de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 24 de febrero de 2014 (unificación de doctrina 1684/13) -que recuerda lo dicho por otras, como la de 26 de diciembre 2007 (unificación de doctrina 652/06), 20 de noviembre de 2002 (unificación de doctrina 337/02), 16 de diciembre de 1991 (casación 810/90), 22 de diciembre de 1994 (casación 2889/93)-. Y en la misma se señala que es " función típica de estas personas que forman parte del órgano de gobierno de la empresa la representación y suprema dirección de la misma, sin que su relación nazca de un contrato de trabajo sino de una designación o nombramiento por parte del máximo órgano de gobierno, de modo que su relación tiene carácter mercantil"; si bien admite que los miembros del órgano de administración " puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, pero ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios, no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales supuestos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección".

También resultan ilustrativas, en este sentido, las sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2011 y 9 de diciembre de 2009, recaídas respectivamente en los recursos de casación para la unificación de doctrina números 1427/2010 y 1156/2009, a las que se hace referencia en la resolución del TEAC objeto de impugnación. Así, la de 2011 que se remite a la anterior, y en relación precisamente a la relación de un trabajador unido a la empresa por una relación especial de alta dirección que pasa a desempeñar un cargo societario como miembro del Consejo de Administración, se razona lo siguiente:

"Hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley (...). Por ello es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan la realización de cometidos inherentes" a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el " desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica da sociedad", de ahí que se incardinan en el mencionado artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores .

Teniendo siempre presente el anterior argumento, esta Sala ha resuelto reiteradamente la cuestión que se plantea, en el sentido asumido por la sentencia referencial. Las sentencias han establecido que en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza de vínculo, de ahí que en el caso presente, sea irrelevante que la amplitud de los poderes sea distinta en el caso de la sentencia recurrida y en el de la referencial, al haber actuado ambos demandantes en función del vínculo que como miembros de consejo de administración les unía con las empresas demandadas; por lo que si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, pero no calificables de alta dirección sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral ".

Lo que se colige de esa jurisprudencia, en fin, es que el Tribunal Supremo admite la compatibilidad entre el desempeño simultáneo de los cargos de administrador con una relación laboral ordinaria, pero requiere que ésta tenga por objeto trabajos o funciones que puedan calificarse de " comunes u ordinarios " en los que sea clara la existencia de una relación de dependencia y que, a diferencia de las de "alta dirección", no se vean absorbidas por el desempeño de funciones superiores correspondientes a la condición de administrador -teoría del vínculo, que

excluye la dualidad de regímenes mercantil y laboral -, esto es, sólo en los casos de relaciones de trabajo en régimen de dependencia no calificables de alta dirección, sino comunes.

Volviendo al supuesto ahora enjuiciado, la descripción efectuada en precedentes fundamentos sobre las funciones desempeñadas por los Sres. Antonio y Arcadio con anterioridad a su nombramiento como miembros del Consejo de Administración, en comparación con las que seguían realizando después, están muy lejos de poder ser calificadas como meramente comunes u ordinarias, ya que pueden también encajar perfectamente en el elenco de las atribuciones propias de la alta dirección.

Además y como pone de manifiesto la propia demandante, adviértase que conforme aquella jurisprudencia la inclusión o exclusión de la relación laboral no se produce propiamente en atención al contenido de la actividad desarrollada - que en algunos casos puede ser total o parcialmente coincidente-, sino en base a la naturaleza del vínculo; de tal suerte que si este vínculo consiste, por ejemplo, en una relación orgánica por integración en el órgano de administración de la empresa, la consecuencia es que la relación, al menos preponderante, será la de carácter mercantil y no la laboral. Esto es, la teoría del vínculo excluye la dualidad de los regímenes mercantil y laboral, y sólo cabe simultanear las condiciones de administrador y de trabajador común cuando se desempeñen labores "comunes" u "ordinarias", distintas de las de "alta dirección" y que no sean absorbidas por el desempeño de funciones superiores correspondientes a la condición de administrador.

En este orden de cosas, repárese en el hecho de que la Administración, a los efectos de determinar la procedencia de aplicar o no la exención y/o reducción del impuesto, ha desglosado el periodo en que los trabajadores estuvieron sujetos a una relación laboral común del posterior en que fueron promocionados; particularmente, respecto a los dos trabajadores a los que se refiere este motivo, desde que fueron nombrados miembros del Consejo de Administración...

...A lo expuesto en dicha sentencia, en línea con las de 22.6.2006, recurso 635/2003, o 15.10.2007, recurso 472/2004, de esta Sala, y basada en la inexistencia de un puesto superior en el organigrama, con la excepción del Director de Grupo; el elevado número de otros Directivos que reportan con los Directivos indicados, y el contenido de las funciones que desempeñan, cuyos argumentos hacemos nuestros, tan sólo añadiremos:

-Que el Sr. Antonio es Consejero delegado de NORFIN HOLDER S.L, desde la reunión de 27.6.2005, que a su vez es Consejera-Delegada de DIA, asistiendo aquél al Consejo de Administración de DIA en representación de NORFIN HOLDER, por lo que es verdadero Consejero Delegado.

-Que en todo caso, como se deduce de los Estatutos, art. 13, en el Consejo de Administración, sus miembros adoptan sus decisiones, en función de las facultades de que se trate (folio 29 del acuerdo de liquidación), de forma singular o mancomunada, requiriendo la voluntad únicamente de otro administrador, de los 5 que lo integran. Esto dato no es excluido por la Jurisdicción social para excluir la relación de alta dirección (STS de 24.5.2011, recurso 1427/2010, y 9.12.2009, recurso 1156/2009, o de 20.11.2002, 4.6.1999, 16.6.1998, y 13.11.1991, por todas), lo que les aproxima claramente a las funciones de un consejero delegado, con capacidad para vincular a dicho órgano social, el Consejo de Administración.

-El dictamen de los Profesores Lahera Forteza y López García de la Riva aportado por la actora tiene un contenido jurídico que no añade nada relevante a lo expuesto, por lo que ya ha sido debidamente examinado con lo anteriormente expuesto.

[...]

Aplicada al caso que nos ocupa, que discurre obviamente en materia fiscal, no laboral, la jurisprudencia del TJUE supone que aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a éste o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquél, también, del órgano de administración, siempre que como se ha señalado en los apartados previos -es de repetir de nuevo- que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, siendo además nítido que están correlacionadas con los ingresos, circunstancias todas estas predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa.

La postura maximalista en que se funda la sentencia impugnada infringe el Derecho de la UE ya que, como hemos dicho, hace de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas que los contratan que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras. Así, en el caso de los segundos, de los trabajadores estrictamente tales, no se cuestiona la deducibilidad del gasto en que consiste su retribución, mientras que en el primero de ellos -como administradores- se rechaza, a pesar de no existir ninguna diferencia que legitime dicho trato conforme a la referida jurisprudencia del TJUE y de que los señores en cuestión cobraban lo mismo antes y después de acceder al consejo.

Se podrá discutir la teoría del vínculo para considerar que la relación que les une a la compañía es de carácter mercantil, pero desde luego, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, no se les podrá hacer de peor condición que a los trabajadores que no forman parte del órgano de administración, ni a las empresas que los contratan, a las que en todo caso debe permitírseles deducir la remuneración que les satisfacen. Para salir al paso de que la doctrina del TJUE no es aplicable *ratione materiae* al caso debatido, lo que puede establecerse es que se hace eco de la existencia y posibilidad legal del doble vínculo entre el administrador que también es trabajador -lo

fuera común u ordinario, lo fuera bajo contrato de alta dirección-, lo que desvirtúa la exclusividad del vínculo único, base argumental de la decisión adoptada.

[...]

Décimo.

Jurisprudencia que se establece.

A tenor de las consideraciones extensamente expuestas y fundamentadas, procede establecer la siguiente jurisprudencia, aplicable bajo la legislación mercantil y tributario por la que se rige el caso (art. 14.1.e) TRLIS, vigente para los ejercicios 2008 y 2010):

1) 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 - art. 14.1.e) TRLIS- 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, como sucede en este caso.

2) 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 (art. 15 TRLSC).

3) 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."

Por otra parte, y en lo que se refiere a la trascendencia que posee el elemento de la ajenidad respecto del socio mayoritario la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 11 de julio de 2022 expresa que " CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

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 2014, de la retribución abonada a don Javier, con devolución de las cantidades ingresadas por la referida liquidación. "

Aplicándose al caso analizado la doctrina referida, habida cuenta que aparece debidamente justificado que la actividad desarrollada por don Marino (y retribuida al mismo) se correspondía con la realización de trabajos ordinarios o comunes de la empresa (como pintor), que por ello pueden presumirse claramente correlacionados con los ingresos de la mercantil, procede la estimación del recurso planteado frente a la liquidación girada por concepto del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio de 2014 que se fundaba únicamente en la consideración de la no deducibilidad del gasto por la prestación laboral de don Marino por la ausencia del elemento de la ajenidad en la relación entre el citado socio y la mercantil recurrente.

Procediendo la estimación del recurso planteado en relación con la referida liquidación igual suerte debe seguir el planteado en relación con la liquidación y sanción correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2016, con las que se encuentra íntimamente correlacionada.

Quinto.

Aun cuando procede la estimación del recurso, habida cuenta que se ponen de manifiesto por la evolución de la doctrina jurisprudencial relativa a determinados aspectos del litigio, cabe considerar la existencia de dudas de derecho de suficiente entidad como para eludir el criterio del vencimiento objetivo en materia de costas, conforme a lo expresado en el apartado 1º del artículo 139, por lo que cada parte habrá de abonar las costas causadas a su instancia, y las comunes por mitad.

Por todo lo anterior,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Pintaplus Decoración, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha de fecha 1 de junio de 2020 por la que se desestima la Reclamación Económico Administrativa presentada por la actora frente a la liquidación provisional girada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Castilla La Mancha-Toledo de la AEAT, relativa al impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2014 (procedimiento NUM000), por un importe total a ingresar de 4.139,19 euros de principal más 122,84 euros correspondientes a intereses de demora, así como la resolución del mismo Tribunal Económico Administrativo por la que se desestiman las reclamaciones presentadas frente a la liquidación provisional correspondiente al pago fraccionado del modelo 202 del periodo 1T del ejercicio 2016, que ascendería a la suma de 751,12 euros (derivada de la efectividad liquidación provisional llevada a cabo en relación con el impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 2014, antes referida, y objeto del primero de los procedimientos), así como frente al acuerdo sancionador derivado de la falta de ingreso de la referida suma, y en el que se terminaba imponiendo a la sociedad demandante la sanción de multa de 375,56 euros (procedimiento NUM001 y procedimiento NUM002), resoluciones que se anulan por no resultar ajustadas a Derecho. Sin costas.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso extraordinario y limitado de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, siempre que la infracción del ordenamiento jurídico presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. El recurso habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, mencionando en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA .

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Antonio Fernández Buendía, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Letrada de la Administración de Justicia, doy fe.

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.