

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092546

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

*Sentencia 1307/2023, de 14 de diciembre de 2023*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 479/2022*

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros.** Afirma la Sala que, en este caso, la defensa de la recurrente ha acreditado que su administrador realiza funciones que sin duda exceden de lo que se ha de considerar como las ordinarias de representación y gestión, ejecutivas o de alta dirección inherentes al cargo de administrador; si a ello se añade la acreditación de que el propio administrador es el que personalmente desempeña trabajos como operario y comercial, con la categoría de Jefe de Taller (instalación y mantenimiento de instalaciones industriales contra incendios) recoge los extintores, los recarga, los retimbra, como corroboró las declaraciones prestadas por un antiguo trabajador de la recurrente. La conclusión no puede ser otra que entender que en este caso queda acreditado que las remuneraciones percibidas por aquél se corresponden con los trabajos que presta a la sociedad ajenos y completamente diferenciados de su condición de administrador único. Se estima el recurso.

### PRECEPTOS:

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

### PONENTE:

*Don Francisco Javier Zatarain Valdemoro.*

Magistrados:

Don MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA  
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ  
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

VALLADOLID

SENTENCIA: 01307/2023

Equipo/usuario: MMG

C/ ANGUSTIAS S/N

Correo electrónico: tsj.contencioso.valladolid@justicia.es

N.I.G: 47186 33 3 2022 0000537

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000479 /2022

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De: DIMAPA PALENCIA 03 S.L

ABOGADO: ROBERTO JAVIER PORTILLA ARNAIZ

PROCURADOR: D. JUAN ANTONIO DE BENITO GUTIERREZ

Contra: TEAR

ABOGADO: ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR:

S E N T E N C I A nº 1307

Ilmos. Sres. Magistrados:

Doña María Antonia Lallana Duplá

Don Francisco Javier Pardo Muñoz y

Don Francisco Javier Zatarain y Valdemoro,

En la Ciudad de Valladolid a, catorce de diciembre de dos mil veintitrés.

En el recurso contencioso-administrativo número 479/2022 interpuesto por la mercantil "DIMAPA PALENCIA 03, S.L.", representada por el procurador Sr. De Benito Gutiérrez y defendida por el letrado Sr. Portilla Arnáiz contra la resolución de 21 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. NUM001); es parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014 (liquidación).

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 24.03.2022 contra la resolución de 21 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación económico-administrativa núm. NUM001).

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 20.06.2022 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando " ...,SUPlico A LA SECCIÓN 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSOADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN, SEDE DE VALLADOLID, que por presentado este escrito junto con las manifestaciones contenidas en el mismo, y la documentación que lo acompaña, tenga por presentado en tiempo y forma, ESCRITO DE DEMANDA DE RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO formulado contra la Resolución de 21 de diciembre de 2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, desestimando la Reclamación Económico Administrativa presentada contra la resolución dictada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Tributaria, desestimando el recurso de reposición (nº 2019GRC20800188H) formulado contra Liquidación Provisional del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, por la que se informaba que como consecuencia de la liquidación efectuada por la Administración, resultaba un importe a pagar de DIECISEIS MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y OCHO EUROS CON CINCUENTA Y CUATRO CÉNTIMOS (16.758,54 €), y, previos los trámites legales oportunos, , dicte en su día Sentencia por la que estimando el presente Recurso, declare no ser conforme a derecho, anulando y dejando sin efecto la resolución del TEAR, anulando en consecuencia la liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, reconociendo como consecuencia de dicha anulación el derecho de la actora a que le sea devuelta la cantidad abonada, con los correspondientes intereses a cuyo pago se condena a la Administración demandada.

Alternativamente, que se declare no conforme a derecho la desestimación de la Reclamación Económico Administrativa interpuesta por mi mandante contra el Acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Tributaria y se declare como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2014:

a.1.- La retribución íntegra que ha percibido el socio-administrador-trabajador por los trabajos ordinarios realizados y servicios prestados a la sociedad durante la totalidad de dicho ejercicio.

a.2.- Subsidiariamente: La retribución que ha percibido el socio-administrador trabajador por los trabajos ordinarios realizados y servicios prestados a la sociedad durante la totalidad de dicho ejercicio, con el límite de lo que se pagaría razonablemente a un tercero independiente por desempeñar el mismo trabajo, utilizando la normativa de valoración para las operaciones vinculadas para determinar dicho límite.

b) En ambos casos que se ANULE la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, y que es objeto de recurso, anulando y dejando sin efecto igualmente el Acuerdo de Liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades dictado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la AEAT, declarando haber lugar a la devolución con intereses de las cantidades indebidamente ingresadas.

Y ello con condena en costas a la Administración y con todo lo demás que en Derecho proceda, por ser Justicia que respetuosamente ruego en Valladolid, a 17 de junio de 2.022."

### **Segundo.**

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la administración demandada quien evacuó el trámite por medio de escrito de 03.08.2022 oponiéndose a lo pretendido en este recurso y solicitando la desestimación de la demanda sobre la base de los fundamentos jurídicos que el mencionado escrito contiene.

### **Tercero.**

Una vez fijada la cuantía en 16.738,54€ y habiéndose recibido el pleito a prueba, se practicó la que fue en derecho admitida, tras de lo cual se ordenó la presentación de conclusiones escritas. Ultimado el trámite, quedaron los autos pendientes de declaración de conclusos para sentencia, lo que tuvo lugar por providencia de 11.12.2023 en la cual y de conformidad con lo previsto en los arts. 67 y 64 de la Ley 29/98 se señaló como día para Votación y Fallo el 14.12.2023, lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

Es magistrado ponente de la presente sentencia el Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Zatarain y Valdemoro, quien expresa el parecer de esta Sala de lo Contencioso-administrativo.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

Resolución impugnada y posiciones de las partes.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 21 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM001 planteada contra el Acuerdo de resolución del recurso de reposición formulado contra Acuerdo de liquidación provisional NUM002 dictado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Castilla y León en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014. La base de su decisión fue entender que lo trascendente es determinar la relación jurídica que vincula a los socios-administradores con la sociedad como trabajadores por cuenta ajena, si laboral (voluntariedad, remuneración, ajeneidad y dependencia) o exclusivamente mercantil, correspondiendo a la reclamante la carga de la prueba, tratándose además de una deducción; que para justificar que las remuneraciones percibidas lo son por desarrollar una actividad acorde a su cualificación profesional técnica como comercial y oficial primero, y no por ser gerente o administrador, la parte reclamante señala que acude al centro de trabajo, estando sometido a un determinado horario y que el salario es acorde a su categoría profesional en el convenio colectivo de aplicación, aportando facturas y albaranes de compra de material; que con independencia del carácter laboral o no de la relación que una a un socio con la sociedad, nada impide que tal socio pueda desempeñar servicios remunerados distintos de los que entraña propiamente el ejercicio de un cargo societario en beneficio de la actividad de la sociedad; que con la documentación que obra en el expediente, no se aprecia superada la carga de la prueba que debe satisfacer el contribuyente, no siendo suficiente unas declaraciones o explicaciones respecto a las tareas que únicamente se prestaban (de supuesto carácter laboral), siendo necesario prueba documental de soporte que desvirtúe el hecho de que la relación que une al socio con la sociedad por las tareas prestadas es de carácter mercantil; y que en base a lo anterior, se desestiman las alegaciones de la parte reclamante, no siendo necesario pronunciarse respecto de si las retribuciones son o no acordes con la percepción de sueldos y salarios.

Frente a este acuerdo, la sociedad recurrente, en un desmesurado escrito de demanda (el Protocolo de Buenas Prácticas Procesales para Castilla y León de 7.12.2022 recomienda no exceder de 10 páginas, así como evitar intercalar imágenes de texto) - plantea la infracción del art. 153 en correlación con el art. 141.c de la LGT por incumplimiento de la obligación de adecuación de las actuaciones a la comprobación realizada, la infracción del artículo 140.1 LGT por cuanto, dictada una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, habiéndose excedido la oficina gestora en sus funciones; infracción del artículo 14.1 e) TRLIS por no consistir las retribuciones del administrador liberalidades no deducibles; y aplicación indebida de la teoría del vínculo ya que no

existen indicios de que el cargo de administrador único haya eclipsado la posibilidad y realidad del trabajo dependiente desempeñado.

La administración demandada, como es legalmente preceptivo ( art. 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas), defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada.

## Segundo.

Sobre la infracción del art. 153 en correlación con el art. 141.c de la LGT por incumplimiento de la obligación de adecuación de las actuaciones a la comprobación realizada.

Ha de advertirse que la mercantil recurrente recibió un requerimiento de aportación de, entre otras cuestiones, " Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita justificar el importe declarado en la casilla 271 en concepto de 'Sueldos, salarios y asimilados' correspondiente a Don Adolfo.. ...

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

Comprobación, sin examen de la contabilidad mercantil, de los requisitos de deducibilidad del importe de gastos declarados bajo el concepto 'Gastos de Personal', correspondientes a las retribuciones de Don Adolfo."

La liquidación NUM000 finalizó ese procedimiento de comprobación limitada y, precisamente, la causa de la liquidación fue que no ha quedado acreditado, que entre Don Adolfo, titular del 100 por ciento del capital y a la vez administrador único de la entidad 'Dimapa Palencia 03 SLU', y esta última, exista una relación laboral con sus notas de dependencia y ajenidad propias de la misma, que dé lugar al pago obligatorio de sueldos y salarios a favor del primero. Por ello, lo entregado eran meras liberalidades no deducibles.

No hay pues infracción procedimental alguna, toda vez que el acuerdo de inicio y la liquidación practicada se corresponden linealmente.

## Tercero.

Precedentes de esta Sala.

En relación con la controversia que ahora se revisa, ha de recordarse que esta Sala y sección se ha pronunciado sobre la misma, resolviendo idénticos alegatos suscitados con ocasión de tributos liquidados respecto del mismo ejercicio, en situaciones que guardan singular similitud. Conviene entonces reproducir lo dicho en nuestra STSJCyL núm. 1170/2023, de 16.11.2023, PO 0478/20022: " SEGUNDO.- Sobre la infracción del artículo 140.1 LGT : no concurrencia. Desestimación del motivo.

La recurrente alega -por primera vez, en sede judicial- infracción del artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT ), que recoge el denominado efecto preclusivo de las actuaciones de comprobación, en cuya virtud "Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Ahora bien, al amparo de dicho precepto la recurrente en realidad formula dos argumentos diferenciados, ninguno de los cuales puede prosperar:

a) De un lado, refiere la existencia de un requerimiento con relación a su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, al detectarse ciertas incidencias para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, se le requirió para aportar justificación documental que, sin integrar la contabilidad mercantil del sujeto pasivo, acredite el/los ajuste/s al resultado contable por gastos no deducibles declarados en casilla 343 de declaración; que con ocasión de tal requerimiento se le hizo saber que el objeto de ese procedimiento de comprobación limitada era comprobar, y, en su caso, regularizar, si el contribuyente había deducido intereses de demora del Acta/Liquidación provisional reseñada, en la que se advirtió que con la notificación de la liquidación provisional finaliza el procedimiento de comprobación limitada que estaba en curso; que, sin embargo, se practicó nuevo requerimiento con relación a su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, al detectarse ciertas incidencias para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, se le requirió para aportar justificación documental que, sin integrar la contabilidad mercantil de la entidad, acredite el gasto deducido por sueldos y salarios de D. Imanol. Con ese requerimiento se le hizo saber que el alcance del procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados, en concreto: comprobar deducibilidad de gasto de personal que se requiere; y que dictada una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no puede efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, "y en el presente caso el objeto

ha sido el mismo, esto es, la comprobación de la procedencia de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014".

Sin embargo, no obra en el expediente -ni la recurrente identifica de modo concreto, ni aporta- el primer requerimiento a que alude del que podría derivarse la aplicación al caso del principio preclusivo, lo que determina sin más su rechazo.

b) Y, de otro, alega que en el curso de un procedimiento de comprobación limitada la Administración no está facultada para comprobar de forma completa y veraz la deducibilidad de los gastos declarados por sociedades mercantiles que tributen por Impuesto sobre Sociedades.

El requerimiento de 25 de junio de 2019 de la Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria, que ha dado origen el procedimiento de comprobación limitada que culminó con la liquidación provisional aquí impugnada, dice lo siguiente: "En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2014, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá aportar:

- Justificación documental que, sin integrar la contabilidad mercantil del sujeto pasivo, acredite el gasto deducido en concepto de los Sueldos y Salarios (clave A del Modelo 190) y/o Retribuciones Consejero (clave E del Modelo 190) de NUM003 Imanol.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Control de los gastos deducibles de la sociedad en concepto de gastos de personal correspondientes a las retribuciones de NUM003 Imanol".

Habiéndose excluido del requerimiento la contabilidad mercantil no se aprecia exceso competencial alguno por parte de la Dependencia Gestora, por lo que tampoco cabe acoger dicho alegato.

### Tercero.

Sobre la no consideración como liberalidades de las retribuciones percibidas por don Imanol e indebida aplicación de la teoría del vínculo: concurrencia. Estimación del motivo.

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 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... 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 cenital 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 Salvador, con devolución de las cantidades ingresadas por la referida liquidación».

La recurrente alega que su objeto social principal es "(...) la promoción y ejecución, completa o por ramos, de toda clase de obras de construcción, urbanización y servicios, reparación y conservación, por cuenta propia o ajena, de viviendas y locales comerciales o industriales, e incluso viviendas de protección oficial (...)"; que el socio y administrador único de la mercantil, don Imanol, tenía en el momento de la constitución la titulación profesional de aparejador y actualmente ostenta la titulación profesional de arquitecto superior, y además de su labor de como

administrador y gerente de la sociedad, viene prestando servicios para la referida mercantil, Grupo Construcciones y Excavaciones Valdivielso, S.L.U., desde su constitución, por los que obtuvo en el año 2014 unos ingresos brutos anuales como rendimientos de trabajo, declarados en el IRPF, de 31.220,33 €, equiparables a la categoría de profesional de Personal Titulado Superior.

Entiende que está acreditada la existencia de una relación laboral especial entre don Imanol y la sociedad, esto es, que las funciones que realiza son completamente distintas a las de carácter mercantil del cargo de administrador único de la sociedad, las cuales tienen que ver con la cualificación profesional técnica que ostenta y que por tanto, en modo alguno podrían ser realizadas por cualquier gestor o director general: se encarga de recabar todos los datos técnicos relativos a las obras que se encargan por parte de los clientes, así como ofrecer las soluciones técnicas que a las preguntas de los clientes se pueden suscitar, tomar las medidas necesarias para elaborar y desarrollar el proyecto, elaborar los planos y presupuesto detallado con los materiales y trabajos a ejecutar para su posterior entrega y explicación al cliente, así como que, finalizada la fase de proyecto técnico y una vez iniciados los trabajos contratados por el cliente, como otro más de los trabajos que presta para la mercantil se encarga de acudir con vehículos de la empresa a los almacenes donde compran los materiales para cargar en ellos el material y transportarlo a las diferentes obras, como así se acreditó mediante las copias de los 7 tacógrafos y de 36 albaranes de entrega de materiales de construcción. Y que por todo ello los pagos realizados al socio por los servicios prestados a la sociedad en virtud de su relación laboral son fiscalmente deducibles.

Adicionalmente, alega que se produce una aplicación indebida de la doctrina del vínculo que no existen indicios de que el cargo de administrador único haya eclipsado la posibilidad y realidad del trabajo dependiente desempeñado, pues las retribuciones responden a su trabajo diario derivada de su condición de aparejador, que le ocupaban más del 80% de su jornada.

Por su parte, el Acuerdo de liquidación provisional de 19 de diciembre de 2019 contiene al respecto el siguiente pronunciamiento: "Por otra parte, la jurisprudencia de la Sala Primera de lo Civil del citado Tribunal Supremo (recogida en las sentencias citadas en el Fundamento de Derecho Decimocuarto) de la fecha 13 de noviembre de 2008 ha entendido que sólo es compatible una relación laboral de carácter especial de dirección con el carácter mercantil del cargo de administrador cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que se llevan a cabo por razón de la segunda y se trate de actividad específica diversa (lo que no ocurre en el presente caso). En otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo de prevalecer la calificación de mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando este previsto en los Estatutos Sociales...

En relación con las tareas o actividades desarrolladas por Don Imanol procede destacar, por una parte, que el contribuyente se ha limitado a enumerar una serie de funciones o tareas sin aportar al expediente ninguna prueba concluyente de que estas sean o hayan sido desempeñadas efectivamente y con carácter habitual por Don Imanol. Sin perjuicio de lo anterior, y en el supuesto de que se admitiera lo contrario, esto es, que las funciones o tareas han sido desempeñadas efectivamente y con carácter habitual por Don Imanol, debe concluirse que, sino la totalidad, buena parte de ellas corresponden a las tareas propias del cargo de Gerente o Director General...

En conclusión, a juicio de este Órgano, por una parte, no ha quedado probado que entre el sujeto pasivo y su socio único y administrador Don Imanol, exista una relación laboral distinta de la mercantil, con sus notas de dependencia y ajeneidad, que dé lugar al pago obligatorio de sueldos y salarios a favor del segundo, y por otra, las tareas descritas bien pudieran incardinarse entre las tareas propias de un Gerente o Director, que según criterio del Tribunal Supremo se entienden incluidas entre las propias del cargo de administrador de la entidad. Además, según consta en los estatutos "los miembros del órgano de administración ejercerán el cargo de forma gratuita".

Así pues, 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 más propiamente de un debate fáctico en que la Administración tributaria cuestiona que el administrador y socio único realice funciones distintas y ajenas a las propias del cargo, lo que, desde luego, hemos de estimar acreditado.

En efecto, no podemos obviar, como significa la recurrente, que se trata de una sociedad dedicada al sector de la construcción que realiza y ejecuta proyectos y que, por tanto, para desarrollar su objeto social necesita inexcusablemente contar no solo con operarios que lleven a ejecución los proyectos, sino de personal técnico que confeccione los mismos así como supervise su ejecución. La documentación aportada pone de relieve que junto con los contratos firmados por don Imanol en calidad de representante legal se acompañan multitud de presupuestos técnicos -que relacionan unidades de obra, superficies y precios-, planos y proyectos firmados por aquél como facultativo (vgr. reforma en cubierta en Quecedo, doc. 9.6.C; ejecución de porche en patio interior en Villarcayo, doc. 9.17.C), cuya elaboración sin duda exceden de lo que hemos de considerar como formando parte ordinaria de las funciones de representación y gestión, ejecutivas o de alta dirección inherentes al cargo de administrador; si a ello añadimos la acreditación de que el propio don Imanol es el que personalmente conduce vehículos de la empresa y recoge los materiales necesarios para las obras, la conclusión no puede ser otra que, como hemos anticipado, entender que en este caso queda acreditado que las remuneraciones percibidas por aquél se corresponden con los trabajos que presta a la sociedad ajenos y completamente diferenciados de su condición de administrador único, lo que conlleva, de conformidad con la jurisprudencia citada, la íntegra estimación del recurso. "

Hasta aquí la cita de esa STSJCyL núm. 1170/2023, por lo que, elementales exigencias del principio constitucional de igualdad en la aplicación jurisdiccional de la ley imponen adoptar idéntico pronunciamiento, al no existir circunstancias jurídicas o fácticas diferentes en el presente recurso que aconsejen variar el pronunciamiento respecto de lo allí decidido.

Efectivamente, en este caso, la defensa de la recurrente ha acreditado que su administrador, D. Adolfo realiza funciones que sin duda exceden de lo que hemos de considerar como las ordinarias de representación y gestión, ejecutivas o de alta dirección inherentes al cargo de administrador; si a ello añadimos la acreditación de que el propio D. Adolfo es el que personalmente desempeña trabajos como operario y comercial, con la categoría de Jefe de Taller (instalación y mantenimiento de instalaciones industriales contra incendios) recoge los extintores, los recarga, los retimba, como corroboró las declaraciones prestadas por D. Jesús María, antiguo trabajador de DIMAPA. La conclusión no puede ser otra que, como hemos anticipado, entender que en este caso queda acreditado que las remuneraciones percibidas por aquél se corresponden con los trabajos que presta a la sociedad ajenos y completamente diferenciados de su condición de administrador único.

Se estima pues el recurso.

ÚLTIMO. 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, procede la imposición de costas a la demandada.

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.

Vistos los artículos precedentes y demás de pertinente aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en nombre de S.M. el Rey y por la autoridad que le confiere el Pueblo Español dicta el siguiente

### FALLO

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo nº 479/2022 interpuesto por la mercantil "DIMAPA PALENCIA 03, S.L." contra la resolución de 21 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. NUM001), que se anula por no ser conforme a derecho, con imposición de las costas a la administración demandada.

Hágas e saber a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma devendrá firme si contra ella no se interpone recurso de casación dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, previa constitución, en su caso, del depósito correspondiente. El recurso se interpondrá para ante la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, salvo que la infracción en que se base se funde en infracción de normas de la comunidad autónoma, en cuyo caso se interpondrá para ante la Sección de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos, debiéndose, en caso de prepararse tal recurso, cumplirse las prescripciones del artículo ochenta y nueve, punto dos, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, 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.