

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092791

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

Sentencia 72/2024, de 30 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1453/2021

SUMARIO:

Derechos y garantías de los obligados tributarios. Derecho a ser oídos en el trámite de audiencia. Rectificación de la propuesta de liquidación. Entiende la Sala que, a diferencia de lo que consideran ambas partes, el hecho de entender antes - propuesta de liquidación - que los ingresos no declarados provienen de la actividad económica realizada por la entidad, y la liquidación concluir que como no se ha probado por parte de la inspección que el origen de los importes de los saldos negativos de la cuenta de caja (efectivo) se correspondan con ingresos obtenidos en el desarrollo de la actividad de la empresa, no se consideran como tales, tal mutación indiscutiblemente supone que ha existido error en la apreciación de los hechos. No es, como refiere la defensa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria una mera valoración diferente de las pruebas, sino un cambio sustancial de consideración respecto a una parte de las rentas. La circunstancia exonerante del preceptivo traslado que prevé la normativa (que esa rectificación afectase a cuestiones alegadas por el obligado tributario) no debe entenderse en el sentido que se propone; esto es, que el obligado haya alegado respecto a esa renta no declarada, algo que con toda probabilidad se produce, sino que ese cambio se haya hecho eco de lo alegado en concreto o que se haya alegado en concreto respecto a la naturaleza y calificación concreta de, en este caso, el origen de la renta. Si proviene o no de la actividad de la empresa. Este vicio implica la disconformidad a derecho de la liquidación impugnada y la correlativa estimación íntegra del recurso.

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (RGAT), art. 188.

PONENTE:

Don Francisco Javier Zatarain Valdemoro.

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO
Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

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

VALLADOLID

SENTENCIA: 00072/2024

Equipo/usuario: MMG

C/ ANGUSTIAS S/N

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

N.I.G: 47186 33 3 2021 0001441

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001453 /2021

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De: BEPANROA S.L.

ABOGADO LUIS FERNANDO SANZ PARAISO

PROCURADOR: D^a. MARIA LUISA GUILLEN ZANON

Contra: TEAR

ABOGADO: ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR:

SENTENCIA nº 72

Ilmos. Sres.

Presidente.

Don Agustín Picón Palacio

Magistrados.

Doña María Antonia Lallana Duplá

Don Francisco Javier Pardo Muñoz y
Don Francisco Javier Zatarain y Valdemoro,

En la Ciudad de Valladolid a, treinta de enero de dos mil veinticuatro.

En el recurso contencioso-administrativo número 1453/2021 interpuesto por D^a MARÍA LUISA GUILLÉN ZANÓN, Procuradora de los Tribunales y de la mercantil BEPANROA S.L., bajo la dirección técnica de D. Luis Fernando Sanz Paraíso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 28.09.2021 desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003 interpuestas frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta A02- NUM004 dictado por la AEAT relativo al Impuesto de Sociedades ejercicios 2.015 y 2.106 y frente al acuerdo de imposición de sanción nº A51- NUM005, dictado con ocasión del Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2.015 y 2.016, por un importe total de 232.730,52€; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 20.12.2021 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 28.09.2021 desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003 interpuestas frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta A02- NUM004 dictado por la AEAT relativo al Impuesto de Sociedades ejercicios 2.015 y 2.106 y frente al acuerdo de imposición de sanción nº A51- NUM005, dictado con ocasión del Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2.015 y 2.016, por un importe total de 232.730,52€.

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 17.03.2022 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando " ..., tenga por presentado este escrito con sus copias y por formalizada en tiempo y forma demanda en procedimiento contencioso-administrativo frente al Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León - Sede de Valladolid, con número de referencia NUM000 de fecha 28 de septiembre de 2.021, notificado el día 27 de octubre, por el que se acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003 interpuestas frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta A02- NUM004 dictado por la AEAT relativo al Impuesto de Sociedades ejercicios 2.015 y 2.106 y frente al acuerdo de imposición de sanción con origen en la propuesta sancionadora nº A5178868405, dictado por la AEAT relativo al Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2.015 y 2.016, resueltas de forma acumulada al amparo del artículo

230 de la LGT y en virtud de lo expuesto en los hechos de esta demanda y con apoyo en sus fundamentos jurídicos DECRETE LA NULIDAD del acto impugnado por ser Justicia que pido en Valladolid a diecisiete de marzo de dos mil veintidós."

Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la administración demandada quien evacuó el trámite por medio de escrito de 16.05.2022 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 232.730,52€ y habiéndose recibido el pleito a prueba, se practicó la testifical que fue admitida, tras de lo cual se ordenó la presentación de conclusiones escritas. Últimado el trámite, quedaron los autos pendientes de declaración de conclusos para sentencia, lo que tuvo lugar por providencia de 22.01.2024 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 25.01.2024, 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 de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 28.09.2021 desestimó las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003 interpuestas frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta A02- NUM004 dictado por la AEAT relativo al Impuesto de Sociedades ejercicios 2.015 y 2.106 y frente al acuerdo de imposición de sanción nº A51- NUM005, dictado con ocasión del Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2.015 y 2.016, confirmando, en lo que hora interesa, que queda acreditada la existencia de rentas no declaradas en la cuenta de caja efectivo 57000000, pues la existencia de saldos acreedores en la cuenta de caja, pone de manifiesto de manera evidente la realización de pagos por parte de la entidad con fondos económicos dinerarios que no se encontraban contabilizados. Advierte que no ha aportado prueba documental suficiente de sus afirmaciones de descargo. Que las retribuciones de sus administradores y socios no eran deducibles al amparo del art. 15. e) de la Ley 27/2014, del IS pues en la relación que les une con la mercantil recurrente, de la que son socios y administradores, carece de las notas necesarias de dependencia y ajenidad, no habiendo acreditado la mercantil la existencia de esa relación de naturaleza laboral, negando a la recurrente la posibilidad de "introducir hechos que no habían sido planteados por la Administración ni por tanto discutidos en las actuaciones inspectoras precedentes". Consideró plenamente motivado el acuerdo sancionador.

Frente a este acuerdo, la sociedad recurrente defiende que:

1. Se ha producido un vicio de forma en las actuaciones inspectoras, con omisión del necesario traslado al obligado Tributario de las modificaciones que se produzcan en el acuerdo de liquidación con relación a la liquidación que se haya establecido en el acta de inspección (artículo 188,3, párrafo 2º del R.D. 1065/2007 de 27 de julio)

2. Se ha producido un vicio de forma en las reclamaciones económico-administrativas causante de indefensión por la denegación de la prueba propuesta por esta parte al Tribunal Económico- Administrativo.

3. Sobre el fondo niega la existencia de ingresos no declarados (la Inspección Tributaria considera que existe una renta no declarada por el hecho de que la cuenta de Caja presenta saldo negativo en determinados momentos en los que se efectúan pagos o, lo más habitual, ingresos en cuentas bancarias, cuya contrapartida es dicha cuenta de caja 57000000), que si se tuvieran en cuenta los movimientos de la cuenta de caja de ejercicios anteriores y posteriores ese saldo sería positivo.

4. Que las retribuciones abonadas a D. Luciano, D. Marcelino y D. Maximiliano socios y administradores mancomunados de la recurrente lo son como consecuencia de su trabajo en tareas ordinarias de la actividad de la empresa que vienen desempeñando desde antes incluso de que la misma se constituyera, por lo que no tienen la consideración de liberalidades y han de ser consideradas como gasto deducible, al cumplir los requisitos exigidos.

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 omisión del necesario traslado al obligado Tributario de las modificaciones que se produzcan en el acuerdo de liquidación con relación a la liquidación que se haya establecido en el acta de inspección. Estimación.*

La norma a aplicar es el artículo 188.3, párrafo 2º del R.D. 1065/2007 de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión de inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los Tributos que establece que " Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada".

El acuerdo de liquidación A23 Núm. Ref.: NUM004 refiere, como con precisión señala la defensa de la recurrente, que " En la propuesta de liquidación contenida en el acta, considera la acturia que estos ingresos no declarados provienen de la actividad económica realizada por la entidad, por lo que se han de considerar con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido. No obstante, esta instancia entiende que de los hechos y documentación que obra en el expediente, no se ha probado por parte de la inspección que el origen de los importes de los saldos negativos de la cuenta de caja (efectivo) se correspondan con ingresos obtenidos en el desarrollo de la actividad de la empresa, y por lo tanto, se rectifica la propuesta de liquidación en este sentido, siendo toda la renta presunta un incremento de patrimonio no justificado, que asciende a 81.946,29 euros en el ejercicio 2015 y a 176.393,78 euros en el ejercicio 2016. Debe recordarse que, si bien a efectos de aplicación de lo dispuesto en el artículo 121 de la LIS es la entidad quien debe acreditar que no nos encontramos ante renta no declarada, para la consideración de que se han obtenido mayores ingresos, procedentes de la actividad, y sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, la carga de la prueba es de la inspección y en este caso, la prueba de que se han omitido operaciones concretas en concepto de ventas no ha quedado acreditada, si bien la existencia de los mencionados saldos negativos acreditan necesariamente que se están omitiendo rentas".

Entiende la Sala que, a diferencia de lo que consideran ambas partes, el hecho de entender antes - propuesta de liquidación - que los ingresos no declarados provienen de la actividad económica realizada por la entidad, y la liquidación concluir que como no se ha probado por parte de la inspección que el origen de los importes de los saldos negativos de la cuenta de caja (efectivo) se correspondan con ingresos obtenidos en el desarrollo de la actividad de la empresa, no se consideran como tales, tal mutación indiscutiblemente supone que ha existido error en la apreciación de los hechos. No es, como refiere la defensa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria una mera valoración diferente de las pruebas, sino un cambio sustancial de consideración respecto a una parte de las rentas. La circunstancia exonerante del preceptivo traslado que prevé el art. 188.3 (que esa rectificación afectase a cuestiones alegadas por el obligado tributario) no debe entenderse en el sentido que se propone; esto es, que el obligado haya alegado respecto a esa renta no declarada, algo que con toda probabilidad se produce, sino que ese cambio se haya hecho eco de lo alegado en concreto o que se haya alegado en concreto respecto a la naturaleza y calificación concreta de, en este caso, el origen de la renta. Si proviene o no de la actividad de la empresa.

Este vicio implica la disconformidad a derecho de la liquidación impugnada y la correlativa estimación íntegra del recurso. No obstante, conviene continuar con el análisis de las demás cuestiones planteadas, a fin de proporcionar al recurrente una tutela judicial efectiva, pues la potencial reconstrucción por la Dependencia de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de las actuaciones haría ilusoria esta sentencia.

Tercero. *Sobre la denegación de pruebas en la reclamación económico-administrativa. Causación de indefensión; estimación.*

Seguidamente, la defensa de la recurrente advierte que solicitó al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León como prueba las siguientes:

" Que se requiere a los trabajadores, proveedores y clientes, cuya relación se adjunta a este escrito, a fin de que manifiesten los trabajos que los administradores de la sociedad realizan de forma habitual en la misma.

Que se tengan en consideración a efectos de prueba todos los documentos aportados por esta parte y que obran en el expediente, especialmente las nóminas, la vida laboral y cualquier otro documento que afecte a la relación laboral.

Que se requiera a la AEAT a fin de que aporte al procedimiento el modelo 190 presentado por la sociedad desde su constitución (año 1996) a fin de constatar que en dicha fecha ya constan con la clave correspondiente a trabajadores con relación laboral.

Que se requiera a la AEAT a fin de que aporte al procedimiento el modelo 100 (IRPF) de los administradores implicados, a fin de constatar que, desde la constitución de la sociedad hasta el año 2.016, sus únicos ingresos son los rendimientos de trabajo personal realizados para la sociedad.

Que se requiera a la AEAT a fin de que aporte certificación de que los administradores implicados no han ejercido en momento alguno actividad económica por cuenta propia."

Y ese órgano las denegó mediante acuerdo de 19 de octubre de 2.020 indicando "(...) denegar la práctica de la prueba solicitada hasta que se proceda al estudio de su reclamación, si en ese momento se considera procedente la prueba, será el propio Tribunal Económico-Administrativo el que realice la petición."

Esa denegación temporal se tornó definitiva en la resolución que se revisa, bajo el argumento ofrecido ahora de que no se puede introducir hechos no planteados ante la administración tributaria, para concluir que la recurrente no había acreditado que los socios y administradores de la empresa hayan realizado otras tareas que no sean de dirección y gestión.

Vaya por delante que la Sala entiende que la citada prueba era esencial para rebatir los argumentos fácticos esgrimidos por la inspección respecto a la no existencia de relación laboral ordinaria entre los administradores de la sociedad y el obligado tributario. Así las cosas, lo acontecido es singularmente sangrante para el obligado tributario; primero se le dice que su prueba se admitirá o no si se considera procedente al tiempo de resolver el fondo. Llegado el momento, se le dice que no pueden introducirse hechos nuevos en la reclamación económico-administrativa, para resolver en sentido desestimatorio, precisamente sobre la base de una insuficiencia probatoria. Evidentemente la Sala no puede compartir semejante proceder. Ni son hechos nuevos, sino pruebas sobre unos hechos controvertidos (la laboralidad de los administradores mancomunados), ni al Tribunal Económico-Administrativo le está vedada la práctica de esa prueba.

Más aún; pese a lo argumentado por la defensa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, es doctrina más que consolidada esa posibilidad probatoria, bastado la mera cita de la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 Nov. 2014, Rec. 3119/2013, o incluso nuestra STSJ Castilla y León, Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 153/2013 de 4 Feb. 2013, Rec. 1050/2009.

En similares términos se manifestaba otra de las sentencias de contraste (STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 675/2012 de 5 Nov. 2012, Rec. 15660/2011) o incluso otras anteriores (v. STSJ de Justicia de Andalucía de Sevilla, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 6 May. 2011, Rec. 470/2009).

El apartado 4 del art. 236 LGT, contempla específicamente la posibilidad de que se aporten pruebas testificales, periciales y de declaración de parte. Esas pruebas tienen por finalidad justificar los hechos en que se basan los motivos de impugnación invocados por el reclamante frente a la liquidación recurrida, lo que tiene perfecto encaje en la revisión planteada a través de la reclamación económico-administrativa (SSTSJ de Madrid de 14-7-2016 y 30-9-2016, por todas).

Y, finalmente, tiene dicho nuestro Tribunal Supremo (SSTS de 10-9-2018; 21-2-2019 y 19-5-2020) que es posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.

Cuarto. Sobra la existencia de ingresos no declarados

Refiere el acuerdo de liquidación (Antecedente de hecho Tercero, letra A, que "Analizada la cuenta de caja efectivo "57000000" se constata que la caja (dinero en efectivo) tiene en contabilidad saldo negativo al final de varios periodos que se detallan en el anexo 2 de la diligencia número 2 de fecha 23 de octubre de 2.019.

La existencia de saldos de caja negativos supone el reflejo contable de pagos en dinero metálico que no consta en la contabilidad ordinaria, con independencia de que dichos saldos negativos sean o no transitorios, por lo que resulta aplicable la presunción del 121 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Corresponde al obligado tributario la destrucción de la presunción "iuris tantum" establecida en dicho precepto mediante la acreditación de las causas de dichos saldos negativos. ...", considerando que las cantidades abonadas cuando en el saldo contable de la cuenta 57000000 es negativo deben considerarse como ingresos no declarados.

Pues bien, aparte del cambio de calificación y consideración de los hechos (origen de los fondos), la recurrente refiere que hubo de considerarse que los movimientos de la cuenta de caja justificaban el origen de las rentas, que la mayor parte de los movimientos suponen, no pagos a terceros, sino ingresos en banco. Y es relevante el silencio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando la recurrente plantea que " el funcionamiento de este tipo de empresas, cuyos clientes son en su mayoría pequeños establecimientos comerciales o de hostelería que pagan en efectivo al repartidor, que en muchas ocasiones es la persona que con posterioridad efectúa los ingresos en el banco, es lógico pensar que ese cobro, finalmente ha de ser ingresado en las cuentas bancarias a través de las cuales la empresa realiza habitualmente la mayoría de los pagos. A nadie se le ocurriría ingresar en el banco dinero que no se corresponde con entrega de bienes o prestación de servicios facturados. La inspección tributaria podría haber comprobado y para ello se le facilitó la oportuna documentación, la facturación de la empresa en ambos ejercicios para lo cual cuenta con los libros de facturas emitidas y recibidas y comprobar todos los movimientos del diario y las cuentas de mayor, viendo cual es el saldo de la cuenta de caja en cómputo anual y observando como los movimientos cuadran."

Quinto. *Sobre si las retribuciones abonadas a D. Luciano, D. Marcelino y D. Maximiliano, socios y administradores mancomunados de la recurrente, lo son como consecuencia de su trabajo en tareas ordinarias de la actividad de la empresa. Estimación del motivo.*

Precedentes de esta Sala. La STSJCyL Valladolid, Contencioso sección 3 del 09 de enero de 2023 (ROJ: STSJ CL 54/2023 - ECLI:ES:TSJCL:2023:54) Sentencia: 2/2023 Recurso: 997/2021 Ponente: FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ.

En esa sentencia, dictada sobre un asunto similar, ya nos pronunciábamos sobre el carácter deducible de las retribuciones salariales abonadas al socio y administrador único de la sociedad por las tareas propias del objeto social de la mercantil al margen de su cargo orgánico.

Conviene su reproducción.

" SEGUNDO. Sobre el carácter deducible de las retribuciones salariales abonadas al socio y administrador único de la sociedad por las tareas propias del objeto social de la mercantil al margen de su cargo orgánico: procedencia. Estimación del motivo.

En lo que ahora interesa el artículo 14 del hoy derogado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al caso por razones temporales, señalaba que " 1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: ... e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Como hemos visto, la actora alega de modo reiterado que las retribuciones controvertidas no fueron abonadas al socio único y administrador en consideración al cargo orgánico ni fruto de una inexistente relación laboral especial de alta dirección, sino como contraprestación por las funciones propias de la actividad de un trabajador que constituye el objeto social de la empresa relativo a la albañilería y a trabajos de instalación y colocación de aislamientos fónicos, térmicos y acústicos de cualquier clase y para cualquier tipo de instalaciones, y a la impermeabilización, así como al almacenamiento, venta y distribución de dichos materiales, realizando para ello las funciones, desde el inicio de la actividad empresarial, tanto de captación de clientes y elaboración de mediciones, proyectos y presupuestos, como de instalación y colocación de los aislamientos -para los que además ha ido contando con varios trabajadores y subcontratando a autónomos- y de distribución y venta de los materiales, insistiendo en que la retribución fija mensual que ha percibido el socio administrador ha sido por la realización de tales funciones, necesarias -en realidad, imprescindibles- para la obtención de los rendimientos de la sociedad - distintas a las de su administración y/o dirección-, retribución debidamente contabilizada con arreglo a su devengo y justificada documentalmente, guardando correlación con la obtención de los correspondientes ingresos por la actividad de la empresa, por lo que procedía considerarlas gasto deducible.

Por otro lado, la liquidación provisional de 6 de agosto de 2019 de la Dependencia de Gestión contiene la siguiente motivación: "el ajuste al resultado contable declarado por el sujeto pasivo se corresponde con gasto NO DEDUCIBLE por sueldos y salarios de D. Martin, conforme a lo que a continuación se indica. No queda acreditado que entre D. Martin, dueño del 100 % del capital del sujeto pasivo y administrador de este, y éste 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 en favor del primero. Así, conforme al artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo , D. Martin no es trabajador por cuenta ajena. Igualmente, conforme a disposición adicional vigésimo séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social D. Martin ha de estar obligatoriamente en régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos. Finalmente, la relación entre

D. Martin y el sujeto pasivo no está sujeta a la jurisdicción laboral sino a la mercantil, pues ésta es la naturaleza de esta.

Siendo la relación entre D. Martin y el sujeto pasivo mercantil y no recogiendo en Estatutos Sociales un sistema concreto de retribución al administrador (o por lo menos no se ha acreditado), las cantidades que éste abona a aquél no son obligatorias, constituyendo una liberalidad no deducible en el Impuesto sobre Sociedades (artículo 14.1.e) del TRIS). En tal sentido se pronuncia el tribunal Supremo en sentencias de 26 de septiembre de 2013 y de 21 de febrero de 2013 .

De otra parte, la jurisprudencia de la Sala Primera de lo Civil del citado Tribunal Supremo (recogida en sentencias citadas en el Fundamento de Derecho Decimocuarto de la de fecha 13 de noviembre de 2008) ha entendido que sólo es compatible relación laboral de carácter laboral especial de dirección con la de 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 cuanto a las NÓMINAS se aportan, no desvirtúan lo expuesto con anterioridad, no justificando la existencia de relación laboral que dé lugar al devengo obligatorio de sueldos y salarios en favor del socio/administrador, sólo dan fe de los pagos efectuados. Pagos, que, por otra parte, son superiores a los de los otros dos perceptores (estos sí) de rendimientos del trabajo, según su propia informativa modelo 190.

Vistas sus alegaciones de 22/07/2019, por cuanto a continuación se expone, las mismas son DESESTIMADAS. Conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria , en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Ello, en el presente procedimiento, puesto que de lo que se discute es de un determinado gasto deducido, implica que corresponde la prueba al sujeto pasivo.

Expuesto lo anterior, y más allá de manifestaciones recogidas en escrito de alegaciones, lo cierto es que no se ha probado que entre el sujeto pasivo y su socio único y administrador, D. Martin, exista una relación laboral, distinta de la mercantil y con sus notas de dependencia y ajenidad, que dé lugar al pago obligatorio de sueldos y salarios en favor del segundo.

Las nóminas aportadas sólo dan fe de los pagos, pero no de la existencia de relación laboral dependiente. Pagos, que, como ya se ha dicho, son superiores a los de otros perceptores declarados en informativa modelo 190 de 2014, sin que haya justificación documental alguna que justifique qué labores, distintas de las de administrador, se desarrollan y por cuantías superiores a las de otros perceptores.

Por lo demás, ni siquiera consta contrato registrado ante autoridad laboral alguna, que justifique las labores que se desarrollan, horarios, salarios etc".

Aunque la liquidación provisional incide señaladamente en la inexistencia de relación laboral entre socio/administrador único y sociedad, sin embargo, y a diferencia de otros supuestos, la Administración tributaria sí cuestiona que el socio y administrador único realice tareas propias del objeto social de la empresa distintas y al margen de su cargo orgánico ("sin que haya justificación documental alguna que justifique qué labores, distintas de las de administrador, se desarrollan y por cuantías superiores a las de otros perceptores"). Nos encontramos, pues, primero, ante un debate fáctico sobre qué labores desarrolla el socio y administrador y, después, ante una controversia jurídica centrada en la calificación de dicha relación y, por extensión, de pago o no obligatorio para la sociedad de las indicadas labores.

Así las cosas, y por lo que se refiere en primer lugar a la cuestión sobre las labores efectivamente realizadas por el socio único al margen de su condición de administrador cabe señalar que el objeto social de la mercantil recurrente es la albañilería y trabajos de construcción; colocación de aislamientos fónicos, térmicos y acústicos, así como el almacenamiento, venta y distribución de dichos materiales; impermeabilización en todo tipo de edificios y construcciones; trabajos de fontanería, calefacción, gas, y aire acondicionado; y la compraventa de todo tipo de maquinaria industrial.

De la prueba testifical practicada tanto presencialmente de trabajadores de la empresa como vía informe de clientes, se desprende que don Martin capta clientes, contacta con ellos, elabora presupuestos previa medición y reuniones en su caso con la dirección facultativa, y visita, revisa y efectúa el control de calidad de las obras contratadas, labores que, en efecto, podrían encuadrarse según la teoría monista o del vínculo dentro de las funciones omnicomprendidas (deliberativas y de gestión) propias de los administradores que responden a un único vínculo orgánico de carácter mercantil.

Ahora bien, aparte de dichas funciones por las que el socio y administrador único no percibe retribuciones, la prueba también pone de manifiesto que desempeña labores propias de cualquier trabajador en cuanto a montaje (desmontajes) e instalación de conductos, ventiladores, equipos, aislamientos, transporte de materiales y, en general, ejecución de trabajos materiales con sus empleados. Así se desprende de las respuestas escritas dadas por distintas empresas, significando la Sala la manifestada por Fluidos Industriales y Cerramientos, S.L. (FLUINCE) en el sentido de que si bien las cuestiones técnicas solía aclararlas mayoritariamente don Martin, desconocen el

reparto de cargas de trabajo de la actora "pues son fabricaciones y no nos consta quién realiza los trabajos en tal empresa", declaración en principio contraria a la tesis de la recurrente pero que, en realidad, se explica por la circunstancia de que en este caso interviene como mera fabricante y proveedor de material sin instalación.

Acreditada la realización por el socio y administrador único de tareas genuinas del objeto social de la mercantil, el recurso en cuanto a la deducibilidad de los sueldos y salarios abonados ha de correr suerte estimatoria ya que, al entender de la Sala, la controversia jurídica ha quedado resuelta por las recientes 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 las tareas desarrolladas en el ámbito de actuación de la sociedad -pastelería industrial-, sentencias que 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... 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 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... , con devolución de las cantidades ingresadas por la referida liquidación».

Las anteriores consideraciones nos llevan, como ya se anticipó, a la estimación del recurso sin que, por lo demás, de la mera referencia por la oficina gestora a que los pagos al socio son superiores a los de los otros dos perceptores quepa extraer consecuencia alguna con virtualidad bastante como para desvirtuar las conclusiones fácticas y jurídicas a las que ha llegado la Sala."

Hasta aquí la cita de la STSJCyL Valladolid, Contencioso sección 3 del 09 de enero de 2023 (ROJ: STSJ CL 54/2023 - ECLI:ES:TSJCL:2023:54) Sentencia: 2/2023 Recurso: 997/2021 cuyas consideraciones damos pro reproducidas, existiendo una singular similitud entre el asunto allí resuelto y el presente, que por mor del principio de igualdad en la aplicación jurisdiccional de las normas imponen adoptar idéntica solución, reseñándose la documental aportada en vía administrativa y jurisdiccional (nominas, retenciones, informes de vida laboral enormemente concluyentes -"actividad: fabricación de pan..."...etc. y las testificales de D. Sebastián y D. Segundo, acreditativas de la real función desempeñada por los socios y administradores (realización de labores de reparto

"con las furgonetas", 2relleno de pasteles", inclusive la realización de algo tan genuino en la vida rural como es el llevar a asar lechazos "al horno de la panadería", asado que realizaban los citados administradores, socios y autoempleados). De hecho, bien dice la recurrente cuando advierte que BEPANROA S.L. continúa la actividad que anteriormente realizaba el padre y cofundador de la sociedad, para el cual ya trabajaban dos de los hijos, incorporándose el tercero, por edad, al poco de constituirse la sociedad.

Se estima íntegramente el recurso.

Último.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, procede la imposición de costas a la administración demandada dado el proceder mantenido en vía administrativa y económico-administrativa.

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 íntegramente el recurso contencioso-administrativo nº 1453/2021 interpuesto por la mercantil BEPANROA S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 28.09.2021 desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003 interpuestas frente al acuerdo de liquidación derivado del Acta A02- NUM004 dictado por la AEAT relativo al Impuesto de Sociedades ejercicios 2.015 y 2.106 y frente al acuerdo de imposición de sanción nº A51- NUM005, dictado con ocasión del Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2.015 y 2.016, por un importe total de 232.730,52€ que anulamos por no ser conforme a derecho, con imposición de costas a la administración 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.

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.