

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/01784/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/03/2024**

Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Operaciones vinculadas. Administrador persona jurídica. Persona física designada como representante de acuerdo con el art. 212 bis Ley de Sociedades de Capital (LSC) que a su vez es administradora o consejera de la sociedad administradora. Existencia de operación vinculada entre la persona física y la sociedad administradora

Criterio:

La designación de la persona física que es administradora de una sociedad M por esta última, como su representante en el órgano de administración de otra persona jurídica E, obedece a funciones que han de entenderse, en todo caso, totalmente ajenas a su faceta de administradora. Por tanto los servicios de representación prestados por esa persona física a M, representándola en el Consejo de Administración de E, no pueden considerarse incluidos en las funciones propias del cargo de Administrador de M que ostentaba la propia persona física; y, consecuentemente, aquellos servicios, al prestarse entre partes vinculadas, han de ser valorados, a efectos fiscales, conforme a su valor normal de mercado, no siéndoles de aplicación la exclusión prevista en el artículo 18.2.b) de la LIS.

Criterio reiterado en Resolución TEAC de 24 de septiembre de 2024, dictada en Unificación de criterio.

Referencias normativas:

Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades
18

RDLeg 1/2010 Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital - TRLSC
212.bis

Conceptos:

Administrador/consejero
Impuesto sobre sociedades
Retribuciones
Valor de mercado
Vinculación/operaciones vinculadas

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de marzo de 2024

RECURSO: 00-01784-2023

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **M** SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el recurso de alzada promovido por Don ..., NIF ..., en nombre y representación de **M** S.L., NIF ..., contra la resolución dictada, en primera instancia, el 9 de febrero de 2023, por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, con número de referencia 08/00118/2021 por la que se resolvió la reclamación económico ¿ administrativa previamente interpuesta contra el acuerdo de liquidación (**REFERENCIA_1**) dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial de Cataluña (Inspección), por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2014 a 2017. El TEAR procede al desglose de la reclamación 08/00118/2021 a los efectos de asignar un número de referencia a cada ejercicio comprobado, resultando:

- Número de referencia 08/00118/2021 (reservado para el ejercicio 2014) y desgloses 08/19472/2021 (para 2015), 08/198473/2021 (para 2016) y 08/19474/2021 (para 2017).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 13/03/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 10/03/2023 contra la resolución identificada en el encabezamiento.

SEGUNDO.- A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente:

La sociedad **M** S.L. (NIF ...), en adelante **M**, fue constituida mediante escritura pública de fecha de ... de 1998, por D. **Axy** (...), Doña **Bts** (...), D. **Cxt** (...), D. **Dxt** (...), D. **Ext** (...), D. **Oxt** (...) y Doña **Pxt** (...).

De acuerdo con los datos obtenidos por la Inspección, al inicio de las actuaciones inspectoras, el capital social de **M** estaba suscrito por:

Nombre y apellidos	% Participación
Bts	50%
Pxt	10%
Oxt	10%
Ext	10%
Dxt	10%
Cxt	10%

La entidad tiene por objeto social, conforme al artículo 2 de los Estatutos Sociales: *"la adquisición, tenencia, disfrute y enajenación, por cuenta propia, de acciones de la sociedad E SA, quedando excluidas las actividades que la legislación especial y básicamente la Ley del Mercado de Valores y de inversión colectiva atribuye, con carácter exclusivo a otras entidades. La participación en otras sociedades de idéntico objeto, para el desarrollo de la propia sociedad, mediante la suscripción de acciones o participaciones de ellas, por cualquier título."*

En la escritura de constitución de la sociedad interesada se nombra como administradores solidarios a D. **Axy** y a Doña **Bts**, si bien, tras el fallecimiento del primero en 2010, se nombra administradora solidaria por tiempo indefinido a Doña **Pxt**, mediante certificación expedida el ... de 2010.

La sociedad no cuenta con otros medios materiales relevantes distintos de su participación en el accionariado de **E S.A.** (NIF ...), en adelante **E**, ascendiendo tal participación al 7% del capital social de **E**, en el momento de inicio de las actuaciones inspectoras.

En cuanto a los medios personales de **M**, Doña **Pxt** es la única persona que percibe una remuneración en concepto de rendimientos del trabajo, por la prestación de servicios a la sociedad interesada, de acuerdo con el siguiente detalle (en euros):

2014	34.714,96
2015	36.378,52
2016	65.065,88
2017	68.000,16

Por su parte, de la documentación aportada por el Registro Mercantil relativa a **E S.A.** (fundamentalmente de la inscripción registral nº ... , puesta de manifiesto al contribuyente en diligencia de 28/01/2020), se puede extraer que **M** designó, en el ejercicio 2010, a Doña **Pxt** para que le representara en el Consejo de Administración de **E**, en cumplimiento del mandato previsto en el artículo 212.Bis del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, así :

"(...) 3º.- Se acuerda, por mayoría del 99'9996% del capital social concurrente en la Asamblea, reelegir como Consejero, por un periodo de cinco años, a la sociedad M SL (...). La sociedad M SL ha nombrado como su representante legal, según certificación que ha hecho llegar al Consejo de Administración, a Dª. Pxt (...) quien presente en la reunión, acepta el nombramiento, manifestando no afectarle ningún tipo de prohibición o incompatibilidad señaladas en la Ley 3/2015, de 30 de marzo, Reguladora del ejercicio del alto cargo de la Administración General del Estado, artículo 213 de la Ley de Sociedades de Capital y cualesquiera otras disposiciones de pertinente aplicación. (...)"

Por tanto, desde el ejercicio 2010 Doña **Pxt** ejerce las siguientes funciones:

- Por un lado, actúa como administradora solidaria de **M** (junto a su madre), percibiendo por ello la remuneración a la que se ha hecho referencia anteriormente en concepto de rendimientos del trabajo.

- Por otro, actúa como persona física designada para representar a **M** en el Consejo de Administración de **E** en virtud de lo dispuesto en el artículo 212.Bis de la LSC.

Las retribuciones satisfechas, desde el año 2010, a **M** por su participación en el Consejo de Administración de **E**, presentan el siguiente detalle (en euros):

Ejercicio	Retribución Consejero
2010	1.350.413,22
2011	1.376.991,73
2012	1.376.991,73
2013	1.412.000,00
2014	1.412.000,00
2015	1.412.000,00
2016	2.588.667,69

2017	1.412.000,00
-------------	---------------------

TERCERO.- En fecha 27 de noviembre de 2020 se dicta y se notifica al obligado tributario la liquidación provisional incoada como consecuencia de un procedimiento inspector de alcance general, iniciado el 15 de marzo de 2019, frente a la entidad interesada en el presente recurso de alzada, por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2014 a 2017.

El procedimiento se desarrolló por la Dependencia Regional de Inspección (Inspección) de la Delegación especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Con carácter previo al inicio del procedimiento, el interesado había presentado la autoliquidación del IS correspondiente a los periodos objeto de comprobación con el siguiente detalle (en euros):

	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2015
Fecha inicio del período	01/01/2014	01/01/2015
Fecha fin del período	31/12/2014	31/12/2015
BASE IMPONIBLE	5.078.805,20	4.908.440,24
Tipo gravamen %	30%	25%
Cuota Íntegra	1.523.641,56	1.227.110,06
Deducciones por doble imposición	649.148,11	542.876,66
Cuota líquida positiva	874.493,45	684.233,40
Retenciones e ingresos a cuenta (cap. mob, arrendamientos inm urb, participaciones IIC y otros)	553.836,03	497.557,86
Cuota ej.a ing o dev	320.657,42	186.675,54
Pago fraccionado	107.300,41	96.197,23
Cuota diferencial	213.357,01	90.478,31
Líquido a ing o dev	213.357,01	90.478,31

	EJERCICIO 2016	EJERCICIO 2017
Fecha inicio del período	01/01/2016	01/01/2017
Fecha fin del período	31/12/2016	31/12/2017
BASE IMPONIBLE	3.030.772,81	1.967.659,97
Tipo gravamen %	3.030.772,81	1.967.659,97
Cuota Íntegra	757.693,20	491.914,99
Cuota Int. ajustada posit.	757.693,20	491.914,99

Cuota líquida positiva	757.693,20	491.914,99
Retenciones e ingresos a cuenta (cap. mob, arrendamientos inm urb, participaciones IIC y otros)	614.726,74	393.287,71
Cuota ej.a ing o dev	142.966,46	98.627,28
Pago fracc.1º	57.718,34	57.718,34
Pago fracc. 2º	57.718,34	25.733,96
Pago fracc. 3º	57.718,34	25.733,96
Cuota diferencial	-30.188,56	-10.558,98
Líquido a ing o dev	-30.188,56	-10.558,98

CUARTO.- Las actuaciones inspectoras finalizaron en fecha 27 de noviembre de 2020 mediante la notificación del acuerdo de liquidación, con número referencia **REFERENCIA_1**, por el que se regularizaba el tributo (IS) y ejercicios comprobados (2014-2017) mediante la práctica de los siguientes ajustes:

- 1º) Ajuste negativo en la base imponible del periodo impositivo 2014 por importe de 1.334.560,42 euros.
- 2º) Ajuste negativo en la base imponible del periodo impositivo 2015 por importe de 1.339.037,15 euros.
- 3º) Ajuste negativo en la base imponible del periodo impositivo 2016 por importe de 2.470.941,65 euros
- 4º) Ajuste negativo en la base imponible del periodo impositivo 2017 por importe de 1.278.097,45 euros.

Los ajustes en la base imponible de los ejercicios 2014 - 2017 se derivan de determinar un incremento de los gastos, que se estiman, además, fiscalmente deducibles, en la entidad interesada, como consecuencia de la aplicación de la normativa reguladora de las operaciones entre partes vinculadas; a juicio de la Inspección, las cantidades percibidas por la sociedad, en concepto de retribución por formar parte del Consejo de Administración de **E**, deben estimarse gasto fiscalmente deducible en sede de la entidad interesada, por cuanto deberían estar destinados a remunerar los servicios prestados por Dª. **Pxt**, representando a **M** en el Consejo de Administración de **E**.

Existe pues, según la Inspección, un doble vínculo entre **M** y Dª. **Pxt** derivado, por un lado, del cargo de ésta como administradora de aquella y, por otro, derivado de ejercer la representación de **M** en **E**, quedando esos servicios de representación prestados fuera del ámbito de las funciones ejercidas como administradora solidaria de **M**. Esta circunstancia lleva a la Inspección a, considerando que esa relación (la prestación de servicios consistentes en representar a **M** en el Consejo de Administración de **E**) era una relación entre partes vinculadas, cuantificar la remuneración que debió percibir Dª. **Pxt** de **M** por ello por su valor normal de mercado, al no serle de aplicación la exclusión prevista en el artículo 18.2.b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto sobre Sociedades (LIS), únicamente aplicable a las cantidades que se perciban en concepto de retribución de administradores.

Como consecuencia de la regularización efectuada, resulta, para cada ejercicio comprobado, la siguiente liquidación (en euros):

	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2015
BASE IMPONIBLE	3.744.244,78	3.569.403,09
Tipo de gravamen	30%	28%
Cuota íntegra	1.1232.273,43	999.432,87
Deducción doble imposición	649.148,11	684.233,40
Cuota íntegra ajustada positiva	474.125,32	315.199,47

Cuota liquida	474.125,32	315.199,47
Retenciones e ingresos a cuenta	553.836,03	497.557,86
Cuota del ejercicio	-79.710,71	182.358,39
Pagos fracc y cuotas imp.	107.300,41	96.197,23
Cuota diferencial	-187.011,12	-278.555,62
Liquidado a ingresar o devolver	-187.011,12	-278.555,62
Autoliquidación	213.357,01	90.478,31
CUOTA DEL ACTA	-400.368,13	-369.033,93
	EJERCICIO 2016	EJERCICIO 2017
BASE IMPONIBLE	559.831,16	689.562,52
Tipo de gravamen	25%	25%
Cuota integra	139.957,79	172.390,63
Deducción doble imposición	0,00	0,00
Cuota Integra ajustada positiva	139.957,79	172.390,63
Cuota liquida	139.957,79	172.390,63
Retenciones e ingresos a cuenta	614.957,79	393.287,71
Cuota del ejercicio	-474.768,95	-220.897,08
Pagos fracc y cuotas imp.	173.155,02	109.186,26
Cuota diferencial	-647.923,97	-330.083,34
Liquidado a ingresar o devolver	-647.923,97	-330.083,34
Autoliquidación	-30.188,56	-10.558,98
CUOTA DEL ACTA	-617.735,41	-319.524,36

De forma agregada:

Cuota	-1.706.661,83
Recargos	0,00

Intereses de demora	-99.348,11
Deuda a ingresar / a devolver	-1.806.009,94

QUINTO.- Disconforme el interesado con la liquidación provisional descrita interpone, en fecha 22 de diciembre de 2020, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, que se tramitó con número de referencia 08/00118/2021, .

El Tribunal resuelve en sentido desestimatorio, siendo notificada la resolución el 13 de febrero de 2023.

SEXTO.- Disconforme el interesado con la resolución del TEAR de Cataluña interpone, el 10 de marzo de 2023, el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) mediante escrito efectuando las alegaciones que tiene por conveniente, a las que más adelante nos referiremos, sobre las siguientes cuestiones:

- Las funciones que ejerce Doña **Pxt** como representante de **M** en **E** han de integrarse en las funciones que ejerce como administradora de **M** y, en consecuencia, no es aplicable, para valorar la retribución que debiera percibir, el valor normal de mercado conforme al artículo 18.2 de la LIS.
- La Inspección utiliza un comparable erróneo al determinar el valor normal de mercado de la operación vinculada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad o no a derecho de la resolución impugnada y, consecuentemente, la conformidad o no a derecho del acuerdo de liquidación del que deciriva dicha resolución.

TERCERO.- Previo el análisis del fondo de la cuestión controvertida, debemos pronunciarnos sobre un defecto formal en que, a juicio del contribuyente, incurre el TEAR de Cataluña en su resolución. Así, el contribuyente estima que:

"Las premisas y conclusiones del TEARC resultan poco compatibles cuando no contradictorias con la fundamentación de la Inspección, hasta el punto de desautorizarla. Donde la Inspección niega que la Sra. (Pxt) actúe en el Consejo de E en tanto que administradora de M, el TEARC lo afirma, para centrarse en una cuestión distinta. Según su parecer, las funciones que realiza la Sra. Pxt como representante de M en el Consejo de E son perfectamente diferenciables de las funciones que realiza para E en las comisiones del Consejo.

La reorientación del debate jurídico del Tribunal deja a esta parte en una manifiesta situación de indefensión al tener que rebatir posiciones opuestas, lo que por sí solo debería conllevar la anulación de la resolución recurrida al perjudicar el derecho fundamental de tutela judicial efectiva."

El contribuyente basa sus alegaciones, en este punto, en que la Inspección, al regularizar su situación tributaria, emplea, como argumento principal, que el origen del vínculo que une a Doña Pxt y a M por los servicios de representación que la primera prestaba a la segunda acudiendo al Consejo de Administración de E al que pertenecía M, se encuentra en una representación voluntaria y no en la representación orgánica propia de la relación administradora - sociedad administrada, lo que llevaría a excluir de las funciones propias del cargo de administrador esos servicios de mera representación, que, por tanto, al darse entre partes vinculadas, deberían ser valorados conforme a su valor normal de mercado en aplicación de la normativa del IS. Sin embargo, el TEAR, para confirmar la postura de la Administración ha puesto el foco de atención en las funciones que, efectivamente, realizaba D^a Pxt en el Consejo de Administración de E, al que acudía como representante de M cualquiera que fuera la naturaleza jurídica de tal representación, es decir, siendo indiferente que se tratase de una representación voluntaria u orgánica (derivada de su condición de administradora de M). Así afirma el TEAR que:

"a nuestro parecer la discusión jurídica planteada no resulta fundamental para lo que aquí se está ventilando. Nos explicamos, ciertamente la persona física designada ex artículo 212.bis LSC es representante de la persona jurídica en el consejo de administración de la participada, pero lo relevante no es ahora la naturaleza jurídica de esa representación (si orgánica o voluntaria), sino las funciones que en virtud de ella se realizan (y, desde luego, también su valor económico). Pues bien, entre esas funciones que asume la persona designada está la de representar a la sociedad administrada (vide artículo 233 LSC y concordantes) y nos parece perfectamente diferenciable lo que esa persona designada hace como representante del administrador persona jurídica (M en este caso) de lo que hace como representante del administrado (E en este caso)."

No obstante, el contribuyente olvida que previa a esta afirmación, el TEAR ya había analizado la relación jurídica que une a la sociedad interesada con Doña Pxt, llegando a la conclusión de que la relación derivada de los servicios de representación no puede subsumirse en la relación existente entre M y Doña Pxt por su cargo de administradora. Así, el TEAR estima al respecto:

"Sobre este tema parece adecuado comenzar señalando que la naturaleza representativa de la designación prevista en el artículo 212.bis LSC parece indiscutible a la vista del propio tenor literal del precepto:

"<<"1. En caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo.

2. La revocación de su representante por la persona jurídica administradora no producirá efecto en tanto no designe a la persona que le sustituya. Esta designación se inscribirá en el Registro Mercantil en los términos previstos en el artículo 215."

Del manera aun más clara el literal del artículo 143 del Reglamento del Registro Mercantil es el siguiente:

"1. En caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la persona física que aquélla haya designado como representante suyo para el ejercicio de las funciones propias del cargo.

2. En caso de reelección del administrador persona jurídica, el representante anteriormente designado continuará en el ejercicio de las funciones propias del cargo, en tanto no se proceda expresamente a su sustitución.">>

Añádase a lo anterior que esa representación, en modo alguno, está insita o es inescindible de las funciones propias del administrador social de la entidad representada, pues el propio artículo 212.bis LSC contempla la revocación de la representación de manera independiente a las vicisitudes que corra el cargo de administrador de la sociedad representada."

Por tanto, no es que, como dice la recurrente, el TEAR haya negado la relevancia del vínculo que existe entre la sociedad (persona jurídica nombrada miembro del Consejo de Administración de otra), en este caso **M**, y la persona física que es nombrada, por aquella, para realizar tal función (en este caso, D^a **Pxt**) sino que, una vez efectuado su análisis y una vez concluido que esa relación no está incluida en la propia establecida entre sociedad y administrador, para reforzar su postura, procede a examinar las funciones que en virtud de tal representación ejercía D^a **Pxt** en **E**.

Conviene decir que un análisis similar se efectúa por la Inspección en el acuerdo de liquidación cuando afirma que:

"Sólo la existencia de vinculación parece justificar que D^a **Pxt** preste un servicio de representación para ejercer la función permanente de consejera de una entidad como **E**, SA, en nombre de la sociedad vinculada **M**, SL, por las que el representado en nombre de quien actúa percibe aproximadamente 1.400.000,00 euros anuales, sin percibir la persona física a cambio una retribución por los servicios prestados. Ello resulta especialmente llamativo, cuando el ejercicio de dichas funciones, por su cercanía a la naturaleza de consejero, lleva aparejado idénticos requisitos, asunción de deberes y responsabilidad que el consejero **M** (responde solidariamente con ella conforme al artículo 235.6 del TRLSC). Pero es que, además, D^a **Pxt** es patrona de la fundación ... y forma parte de las Comisiones de Auditoría y Control, de Responsabilidad Social Corporativa y de Nombramientos y retribuciones de **E**, SA."

Según el contribuyente, la Inspección niega que Doña **Pxt** actúe en el Consejo de **E** en tanto que administradora de **M** mientras que el TEAR, en palabras del contribuyente: "lo afirma, para centrarse en una cuestión distinta. Según su parecer, las funciones que realiza la Sra. **Pxt** como representante de **M** en el Consejo de **E** son perfectamente diferenciables de las funciones que realiza para **E** en las comisiones del Consejo." Sin embargo, a nuestro entender el TEAR lo que hace es confirmar la postura de la Administración cuando dispone que:

"(...) la esencia de la representación es que los efectos de los actos del representante recaen sobre la esfera jurídica del representado y parece obvio que los actos que la Sra. **Pxt** realiza en ejercicio de las funciones propias del cargo de consejero de **E** recaen sobre la esfera jurídica de **E** y obligan a esta última sociedad, por lo que no pueden considerarse subsumidas en el ámbito de las funciones propias de la administración de **M**. Son funciones distintas (fruto de representaciones también distintas).

En definitiva, entendemos que las actuaciones hechas desde el consejo de **E** en representación de **E** y para **E** no pueden reconducirse a una mera función de representación orgánica de **M**, sino que son distintas y, sobre todo, más valiosas que esa mera representación orgánica que a lo único que obliga es a representar a **M** en el consejo de **E** y a asistir a sus reuniones."

En conclusión, y a diferencia de lo que se alega por la parte, consideramos que las funciones desempeñadas por la Sra. **Pxt** en el consejo de administración de **E** no pueden confundirse con las funciones que esta misma persona desempeña como administradora de **M**."

Y esto es precisamente lo que afirma la Inspección en el acuerdo de liquidación cuando señala que:

"(...) la retribución se percibe por la prestación del servicio de representación a la sociedad representada y no por el ejercicio de las funciones de administrador de la sociedad administradora, pues cuando el representante toma nes y lleva la gestión y representación de la sociedad administrada, no lo hace en virtud del vínculo de administrador que le une con la sociedad que le ha otorgado la representación, sino en virtud del propio mandato de representación."

Por lo expuesto, no podemos estimar la alegación según la cual el TEAR, en su resolución, ha generado indefensión al contribuyente al contradecir e incluso "desautorizar" a la Inspección, reorientando la fundamentación jurídica del acuerdo, pues, en esencia, uno y otro órgano vienen a decir lo mismo al respecto de la cuestión clave y esencial en el expediente: que la relación que existe entre D^a **Pxt** y la sociedad interesada, **M**, en lo que corresponde a haber sido nombrada aquella por esta como su representante en los Consejos de Administración de otra sociedad, **E**, es fruto de una representación voluntaria que, a su juicio, en ningún caso, puede quedar subsumida en las funciones que la propia Sra. **Pxt** ejerce en **M** por razón de su cargo de administradora social.

CUARTO.- La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades la encontramos actualmente en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, la LIS), por la que se deroga el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable, no obstante, a los periodos impositivos cuyo devengo se produzca con anterioridad al 1 de enero de 2015, fecha de entrada en vigor de la nueva LIS. Conforme artículo 10 de la LIS, la base imponible se calculará corrigiendo 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.

El resultado contable constituye, por tanto, el punto de partida para la determinación de la base imponible.

Para que un gasto sea admitido como partida deducible debe cumplir una serie de condiciones como son:

- Contabilización: que exige que el gasto este contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas tal y como exige el artículo 11.3.1º de la LIS.
- Justificación mediante factura completa o por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho y debidamente justificado.
- Imputación según criterio de devengo salvo que se empleen otros criterios de imputación temporal para conseguir la imagen fiel tal y como establece el artículo 11.2 de la LIS.
- Correlación con los ingresos (artículo 11.1).

Por tanto, para que un gasto sea fiscalmente deducible debe encontrarse registrado en la contabilidad de la empresa, estar debidamente justificado, imputarse conforme a devengo salvo supuestos excepcionales, estar correlacionado con los ingresos y no debe tratarse de gastos cuya deducibilidad haya sido negada por la normativa fiscal.

Por su parte, la normativa reguladora de las operaciones entre partes vinculadas la encontramos, por un lado, en el artículo 16 TRLIS, regulación aplicable en el ejercicio 2014 objeto de comprobación, a cuyo tenor:

Artículo 10. Operaciones vinculadas.

1.1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

5. La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6. La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

7. Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o

establecimientos permanentes de contribuyentes del impuesto sobre la Renta de No Residentes.

5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

10. Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

1.º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

En los supuestos de las personas o entidades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo a las que no resulte de aplicación la exoneración establecida en dicho párrafo, la sanción a que se refiere este número 1.º tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones a que se refiere este número 1.º realizadas en el periodo impositivo.

El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

2.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1.º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número.

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1.º y 2.º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4.º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

5.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados."

Además, el Reglamento de desarrollo del TRLIS, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, dispone, en cuanto a la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, en su artículo 16:

"1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.

e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales."

Respecto de los periodos impositivos 2015 - 2017, la normativa reguladora en vigor de las operaciones vinculadas se encuentra en el artículo 18 de la LIS, según el cual:

"1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2.º Las operaciones de transmisión de negocios.

3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4.º Las operaciones sobre inmuebles.

5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de esta Ley.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.

c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6. A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales no impedirá la

El incumplimiento del requisito establecido en este número 7. En relación con alguno de los socios profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

7. En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

8. En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.

9. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la comprobación, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al

objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

13. 1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

- El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.

- El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º

3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.

4.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

14. El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario."

Por último, el artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, de por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades desarrolla el análisis de comparabilidad a efectuar para la determinación del valor normal de mercado de las operaciones entre partes vinculadas, así:

1. A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que

circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante."

d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.

e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios.

5. El análisis de comparabilidad previsto en este artículo forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 16 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el número 3.º de la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

6. El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

7. Cuando, a pesar de no existir datos suficientes, se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre competencia, teniendo en cuenta el proceso de selección de comparables y las limitaciones de la información disponible, se podrán utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad."

QUINTO.- Pasamos ya a analizar las cuestiones concretas que se plantean en este expediente para que este TEAC se pronuncie sobre la conformidad o no a derecho de lo resuelto, al respecto de ello, por el TEAR.

La sociedad percibe, en los ejercicios objeto de comprobación, una serie de retribuciones derivadas de su condición de mímembro (partición) en el Consejo de Administración de E. La regularización efectuada en la base imponible del IS de los ejercicios 2014 - 2017 se basa en determinar un incremento de los gastos que la Inspección estima fiscalmente deducibles en la entidad interesada. Y ello resulta de considerar que debía imputarse, como gasto de la entidad, el valor de mercado del servicio que le prestaba Dª. Pxt, persona física vinculada a ella de acuerdo a lo señalado en el TRLIS y LIS por ser la administradora, correspondiente a ejercer como representante en el Consejo de Administración de E.

El razonamiento que sigue la Inspección para alcanzar tal conclusión es que existe un doble vínculo entre M y Dª. Pxt derivado, por un lado, de su cargo o condición de administradora de aquella y, por otro, derivado de haber sido designada como representante de M en el Consejo de Administración E. A juicio de la Inspección, ese servicio de representación prestado queda fuera del ámbito de las funciones propias del cargo de administradora solidaria de M siendo, por tanto, susceptible de determinar, entre ellas, una operación vinculada que, a efectos fiscales, de acuerdo con la normativa del IS, debería cuantificarse por su valor normal de mercado, al no ser de aplicación la exclusión prevista en el ya mencionado artículo 18.2.b) de la LIS que excluye de considerarse bajo el régimen de las operaciones vinculadas lo correspondiente a la retribución a los administradores por el ejercicio de sus funciones.

Además, como ya hemos señalado en esta resolución, esgrime la Inspección que Dª. Pxt formó parte de las Comisiones de Responsabilidad Social Corporativa y de Nombramientos y Retribuciones así como de la Comisión de Auditoría y Control de E por lo que tendría una participación directa y activa en el Gobierno Corporativo de E, ejerciendo labores allí que excedieron de lo que suponía ser la representante de M, lo que justificaría, a mayores, la percepción de una retribución, si bien es cierto que la esencia de la conclusión inspectora es que, con independencia de que se ejercieran o no tales funciones, "(...) es función personalísima de Dª Pxt la participación en los Consejos de Administración de E, SA ya que es imposible la prestación de tales servicios si se carece de una persona física designada para ello, siendo ésta Dª Pxt. Por su parte, las funciones de la sociedad no implican el desarrollo del objeto social, es decir, únicamente coadyuvan o facilitan la obtención de ingresos, pero per se, no suponen, a diferencia de las funciones de la persona física, una obtención de ingresos. Por consiguiente, son las funciones desarrolladas por la persona física participando en el Consejo de Administración de E, SA., las que permiten la obtención de ingresos por parte de la sociedad." Argumento empleado para justificar la regularización efectuada en base a la cual Doña Pxt debería percibir una remuneración por la prestación de los servicios de representación de M, remuneración que sería fiscalmente deducible en sede de la sociedad interesada y que, habida cuenta de las circunstancias, debía cuantificarse por su valor normal de mercado al corresponderse, a efectos fiscales, a una operación vinculada y no ser parte de la retribución de una sociedad a su administrador.

La Inspección apoya su postura en la resolución del 24 de noviembre de 1998 de la actualmente denominada Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública y que distingue la figura de la representación orgánica frente a la voluntaria, así:

"2. Según la reiterada doctrina de este centro directivo (cfr. Resoluciones de 12 de septiembre de 1994 y 30 de diciembre de 1996), la representación orgánica constituye el instrumento a través del cual el ente societario manifiesta externamente la voluntad social y ejecuta los

actos necesarios para el desenvolvimiento de sus actividades; es el propio ente el que actúa, siendo, por tanto, un elemento imprescindible de su estructura y conformación funcional, y sus actos directamente vinculantes para el órgano actuante, por lo que, en puridad, no puede afirmarse que exista una actuación «alieno nomine», sino que es la propia sociedad la que ejecuta sus actos a través del sistema de actuación legal y estatutariamente establecido (autoeficacia); de esta naturaleza peculiar derivan, a su vez, las características que la definen: Actuación vinculada, competencia exclusiva del órgano, determinación legal del ámbito del poder representativo mínimo eficaz frente a terceros, y supeditación, en todo lo relativo a su existencia y composición, a las decisiones del órgano soberano de manifestación de la voluntad social. A diferencia de ella, la representación voluntaria se dirige a posibilitar la actuación de un sujeto distinto del titular de la relación jurídica con plenos efectos para que este último (heteroeficacia), por lo que queda sometida a principios de actuación diferentes de los de la primera: Su utilización, de carácter potestativo, y su contenido, en todo lo concerniente al ámbito de la actuación representativa y a la actuación del apoderado, se somete a lo estrictamente estipulado en el acto de otorgamiento del poder, correspondiendo la decisión sobre su conveniencia y articulación, en sede de persona jurídica, al órgano de administración, al tratarse de una materia reservada a su ámbito de competencia exclusiva, sin perjuicio de la obligación de respetar las disposiciones estatutarias al respecto."

SEXTO.- El TEAR, por su parte, confirma la postura de la Administración al entender que las actuaciones efectuadas por D^a **Pxt** desde el consejo de **E** no pueden quedar subsumidas en la relación orgánica existente entre **M** y D^a. **Pxt**. Así se manifiesta:

*"la persona física designada no lo es a los efectos de una pura y simple representación o asistencia pasiva, sino "para el ejercicio de las funciones propias del cargo" que ostenta el administrador persona jurídica a quien la persona designada representa. En el presente caso, la Sra. **Pxt** ejerce el cargo de administradora de **M** y, además, ha sido designada para el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador en **E**. Estas últimas funciones tienen claramente un alcance y contenido distinto al de las primeras, tanto en el plano jurídico como, sobre todo, en su contenido económico. Las primeras estarían excluidas de valoración a mercado (al menos desde 2015) pues el artículo 18.2.b LIS las exceptúa del perímetro de vinculación, pero las segundas no lo estarían en ningún caso."*

Respecto a la participación de D^a **Pxt** en las Comisiones de **E**, a las que también se refirió la Inspección en el acuerdo liquidatorio, el TEAR estima que:

*"Añadidamente, en el presente caso, el acuerdo impugnado se ocupa de señalar que la Sra. **Pxt** (con formación jurídica acreditada, según consta en el expediente) distaba mucho de tener una función pasiva en la sede del consejo de administración de **E**, sino que, además del ejercicio colegiado de las funciones propias del órgano del que formaba parte, ejercía directa y personalmente otras funciones en el seno de las tres comisiones en las que participaba: La Comisión de Auditoría y Control, la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa y la Comisión de Nombramientos y Retribuciones. (...) A nuestro modo de ver, y pese a lo que se alega, resulta evidente que este amplio abanico de funciones se integran en la dirección y administración de **E** y no en la de **M**, por lo que, en absoluto quedan estas funciones afectadas por la limitación prevista en el artículo 18.2.b LIS reiteradamente aludida por el reclamante en sus alegaciones."*

El contribuyente, no obstante, insiste, en esta instancia, en su postura defendiendo que las funciones que ejercía D^a **Pxt** en **E**, al derivar de ser la representante allí de **M**, debían considerarse parte o incluidas dentro de las funciones que tiene encomendadas como administradora solidaria de **M**, dado que así lo disponen los estatutos sociales de la entidad reclamante. Además, el contribuyente defiende su posición en base a la conocida como "teoría del vínculo" al señalar: "(...) la doctrina del vínculo le es plenamente de aplicación, resultando que la condición de administradora de la Sra. **Pxt** absorbería cualquier otro servicio de dirección, representación o gestión que pudiera realizar.

*En el presente caso, la Sra. **Pxt**, repetimos como persona física designada por **M** y en su condición de administradora de **M**, no solo puede, sino que debe representar a **M** en el seno del Consejo de **E**. Así lo establecen sus estatutos sociales. Al hacerlo así lo hace ejerciendo funciones de gestión y representación para las que ha sido expresamente mandatada. La doctrina vinculante del TEAC, al que tenemos el honor de dirigirnos, obliga en estos casos a considerar tales servicios (representación y gestión) subsumidos en las obligaciones mercantiles propias de la consejera **M**."*

Y, en cuanto a la participación de Doña **Pxt** en las Comisiones de **E** el contribuyente, trae a colación los artículos 47 y 47.Bis de los Estatutos Sociales de esta última a cuyo tenor: "El Consejo podrá constituir en su seno las comisiones consultivas que considere necesario o conveniente en materias de su competencia, designando los Consejeros que deban integrarlas". [...] "La Comisión de Auditoría y Control estará compuesta por un mínimo de tres y un máximo de seis Consejeros, todos ellos no ejecutivos [...]. Al menos uno de ellos será nombrado por el Consejo de Administración teniendo presentes sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o en ambas". Y, en base a ello, el contribuyente llega a la siguiente conclusión: "Resulta palmario y evidente (i) que las personas que forman parte de dichas comisiones son necesariamente miembros del Consejo y (ii) que las funciones que los consejeros ejercen en las comisiones son una extensión de sus funciones de consejeros, puesto que se trata de "comisiones consultivas" creadas en "el seno del Consejo"; manifestación de la capacidad de autoorganización de los consejos de administración (ex artículo 245 LSC, que lleva por epígrafe "Organización y funcionamiento del consejo de administración"). Conectando tales conclusiones con lo reiteradamente confirmado por el TEARC (que la representación no puede ser meramente pasiva, pues las "funciones propias del cargo" conllevan el ejercicio de "actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo"), la participación de la Sra. **Pxt** en dichas comisiones debe entenderse como parte de las funciones de consejera de **M**, que la Sra. **Pxt** ejerce como persona natural designada por **M** y, precisamente, en el ejercicio de sus funciones de administradora de **M**. Consecuentemente, dichas funciones sí estarían afectadas por lo establecido en el art. 18.2.bis LIS." Además añade que la única Comisión existente en los ejercicios objeto de comprobación por la Inspección es la Comisión de Auditoría y Control creada el 19 de abril de 2016, cuestión que ha podido ser verificada por este TEAC en base a la certificación expedida por el Consejero- Secretario de **E**.

SÉPTIMO.- Corresponde por tanto, a este TEAC determinar, en primer lugar, si las funciones que D^a **Pxt** ejercía en **E** participando en su Consejo de Administración como representante de **M** han de quedar integradas o no en las funciones que ejercía, o le correspondían, como administradora solidaria de la sociedad interesada ya que, en función de una u otra consideración, le será de aplicación o no la exclusión prevista en el artículo 18.2.b) de la LIS en cuanto a la no aplicación del valor normal de mercado en la valoración de la retribuciones de los administradores sociales, tal y como se ha expuesto.

Primeramente, aunque no es cuestión objeto de controversia, debemos afirmar la existencia de vinculación entre los sujetos intervinientes (**M**, **E** y Doña **Pxt**), para lo cual traemos a colación la normativa aplicable a las operaciones vinculadas recogida fundamentalmente en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, que anteriormente ha quedado expuesta.

Así, para el ejercicio 2014 la normativa a tener en cuenta se recoge en el ya mencionado artículo 16 del TRLIS, según el cual:

"1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. (...)

| 3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

| a) Una entidad y sus socios o partícipes.

|b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

| (...)”

En base a este precepto, es claro que D^a. **Pxt** y **M**, en 2014, debían considerarse partes vinculadas dado que la primera era administradora social de la segunda y, en consecuencia, las operaciones que entre ellas se realicen, con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS, habían de ser valoradas por su valor normal de mercado, sin que en la norma se previese la excepción, que sí contiene la LIS, aplicable en los ejercicios siguientes, para las retribuciones a consejeros / administradores por el ejercicio de sus funciones (es decir, el artículo 16 TRLIS no excluía de aplicar, a efectos de cuantificar la relación entre una sociedad y su consejero / administrador y, por tanto, parte vinculada, la regla general, es decir, su valor normal de mercado). La misma relación de vinculación y por la misma razón ha de considerarse que existía, en ese ejercicio 2014 en el que era aplicable el TRLIS, entre **M** y **E** siendo de aplicación, por tanto, el valor normal de mercado a la hora de cuantificar las operaciones que entre estas se realizasen.

Veamos pues si, con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva LIS, aplicable en los ejercicios 2015 y siguientes, se modifica, o no, el tipo de relación existente entre los sujetos afectados. Así, conforme al ya reproducido artículo 18 de LIS :

|“1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

|2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

|a) Una entidad y sus socios o partícipes.

|b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.”

De acuerdo con este precepto se siguen considerando personas vinculadas una entidad y sus consejeros o administradores, pero se introduce una importante excepción o limitación: que no puede considerarse tal vinculación, a efectos del IS, en lo relativo a su retribución como tal consejero o administrador; es decir, conforme a lo señalado, en lo que se refiere a la retribución satisfecha por una entidad a su consejero (s)/administrador (es) por su condición de tales no será de aplicación el régimen de las operaciones vinculadas.

Por tanto, a modo de síntesis, en el ejercicio 2014 no habría duda de que, con independencia de que las funciones que ejerciera D^a. **Pxt** como representante de **M** en el Consejo de Administración de **E** se consideren o no subsumidas en su cargo de administradora social de **M**, la remuneración a reconocer, por ello, por **M** a D^a. **Pxt** sí puede cuantificarse, a efectos del IS, por su valor de mercado al ser fruto de una operación vinculada, al no existir ningún precepto legal que excluya su aplicación.

Sin embargo, para los ejercicios siguientes (en este caso, 2015 a 2017) como el artículo 18.2.b) de LIS sí excepciona la aplicación del régimen de operaciones vinculadas (que implica cuantificar el valor normal de mercado de esa relación) a lo que es la relación propia de una entidad y su consejero / administrador, es decir, para cuantificar, a efectos fiscales, la retribución a percibir por los administradores o miembros del Consejo de Administración de una entidad por su condición de tales, sí resulta necesario confirmar si las funciones ejercidas por D^a. **Pxt** representando a **M** en el Consejo de Administración de **E** pueden o no entenderse subsumidas en la relación mercantil establecida entre aquellas, es decir, en la correspondiente a la relación sociedad-administradora solidaria.

En ese sentido, conviene precisar que la figura de la persona física designada para el desempeño de las funciones de representación de una persona jurídica, miembro del Consejo de Administración de otra, se introdujo, en nuestro ordenamiento jurídico, a raíz del Reglamento del Registro Mercantil de 1989 que fue elevado a rango legal mediante la modificación de la Ley 25/2011, de Sociedades de Capital, de 3 de agosto.

La actual LSC en sus artículos 212 y 212.Bis regula la posibilidad de que una persona jurídica ostente el cargo de administrador o miembro del Consejo de Administración de otra:

|“Artículo 212. Requisitos subjetivos.

|1. Los administradores de la sociedad de capital podrán ser personas físicas o jurídicas.

|2. Salvo disposición contraria de los estatutos, para ser nombrado administrador no se requerirá la condición de socio.

|Artículo 212 bis. Administrador persona jurídica.

|1. En caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo.

|2. La revocación de su representante por la persona jurídica administradora no producirá efecto en tanto no designe a la persona que le sustituya. Esta designación se inscribirá en el Registro Mercantil en los términos previstos en el artículo 215.”

Por remisión, el artículo 215 de LSC exige que el nombramiento de los administradores, una vez aceptado el cargo, se presente a inscripción en el Registro Mercantil dejando constancia de la identidad de los nombrados. Como requisito adicional a los administradores que tengan atribuida la representación de la entidad, precisa que se especifique en la inscripción si pueden actuar solos o si deben hacerlo de forma conjunta.

Por su parte, el artículo 236 de la LSC regula la responsabilidad del administrador y de la persona designada representante de la persona jurídica administrador, a cuyo tenor:

|“Artículo 236. Presupuestos y extensión subjetiva de la responsabilidad.

|1. Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa.

|La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales.

|2. En ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la junta general.

3. La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad.

4. Cuando no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores serán aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, sin perjuicio de las acciones de la sociedad basadas en su relación jurídica con ella.

5. La persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador."

Los artículos 142 y 143 del ya mencionado, Reglamento del Registro Mercantil disponen:

"Artículo 142. Título inscribible.

1. La inscripción del nombramiento de administradores podrá practicarse mediante certificación del acta de la Junta General o, en su caso, del Consejo de Administración en que fueron nombrados, expedida en debida forma y con las firmas legitimadas notarialmente, por testimonio notarial de dicha acta o mediante copia autorizada del acta notarial a que se refieren los artículos 101 y siguientes.

Si el nombramiento y la aceptación no se hubiesen documentado simultáneamente, deberá acreditarse esta última, bien en la forma indicada en el párrafo anterior, bien mediante escrito del designado con firma notarialmente legitimada.

2. También podrá inscribirse el nombramiento mediante escritura pública que acredite las circunstancias del nombramiento y de la aceptación.

Artículo 143. Nombramiento de administrador persona jurídica.

1. En caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la persona física que aquélla haya designado como representante suyo para el ejercicio de las funciones propias del cargo.

2. En caso de reelección del administrador persona jurídica, el representante anteriormente designado continuará en el ejercicio de las funciones propias del cargo, en tanto no se proceda expresamente a su sustitución."

La regulación reproducida distingue, pues, dos situaciones:

1. Sociedad administrada por persona física.

2. Sociedad administrada por persona jurídica.

Centrándonos en la segunda situación, que es la que aquí nos interesa, es claro que la persona jurídica nombrada administradora (o miembro del Consejo de Administración) de otra debe nombrar una persona física para que actúe, en su nombre y por su cuenta, en la administración y gestión de la sociedad administrada. La naturaleza jurídica del representante persona física ha sido analizada y delimitada, como bien dice el acuerdo liquidatorio, por la actual Dirección General de la Seguridad Jurídica y Fe Pública. En este sentido la Resolución de 18 de mayo de 2016 aclara los elementos a tener en cuenta en la designación del representante persona natural, así:

a) en primer lugar, es la persona jurídica designada administradora, y no la sociedad administrada, quien tiene la competencia para nombrar a la persona física o natural que ejercita las funciones propias del cargo;

b) en segundo término, «por exigencias prácticas y operativas» ha de ser una única la persona física designada, no siendo válida la designación de varias ni aunque existan administradores solidarios o mancomunados en la administradora; y

c) por último, esa persona física actuará en nombre de la persona jurídica administradora y con carácter permanente para el ejercicio estable de las funciones inherentes al cargo de administrador."

El vínculo que une a la persona jurídica nombrada administradora - en este caso, **M** - y la persona física designada como representante al efecto - en este caso, **Dª. Pxt** - ha sido, asimismo, interpretado por dicha Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública en las resoluciones de 20 de septiembre de 2019 y de 11 de diciembre de 2019 que confirman que, por imperativo legal, dicho vínculo encuentra su origen en la representación voluntaria que la persona jurídica otorga a la persona natural designada, si bien admitiendo que dicha representación presenta ciertas particularidades dada la singularidad de las funciones a ejercer; así, en la Resolución de 20 de septiembre de 2019, se señala:

"Pero no puede desconocerse que, con independencia del origen del vínculo representativo entre la sociedad administradora y su representante persona física **-representación voluntaria-, por disposición legal**, los efectos de esa designación exceden del ámbito propio del mero apoderamiento para asimilarse -al menos en algunos aspectos, como son los relativos a requisitos legales establecidos para acceder al cargo de administrador, así como deberes y responsabilidades del mismo- a los propios de la relación orgánica de administración, dada la naturaleza de las funciones propias del cargo de administrador que la persona física designada debe ejercer. (...)

Y, en relación con lo anterior, debemos puntualizar que ni la ley ni el reglamento exigen que la persona física designada representante sea administrador o miembro del Consejo de Administración de la persona jurídica administrador pues ni el artículo 212. Bis de la LSC ni el 143 Reglamento del Registro Mercantil hacen depender el nombramiento o la revocación del representante de ningún vínculo previo, es más, exigen un acto expreso de designación, lo cual excluye la investidura automática, para ello, a quien ostente el cargo de administrador. En este sentido, se pronuncia el Alto Tribunal Sala de lo Civil en sentencia de 1 de marzo de 2018 (rec. 1878/2015) en cuyo FD Segundo dispone

"con relación al fondo del asunto, hay que señalar que, por definición, las personas físicas representantes de personas jurídicas administradoras de unas sociedades no pueden ser calificadas de administradores de hecho, pues precisamente desarrollan su cargo con arreglo a una representación expresamente prevista en la ley".

A las mismas conclusiones podemos llegar mediante el análisis de la Consulta Vinculante 065832 de 26 de julio de 2017, de la Dirección General de Tributos (DGT) en la que se planteaba si la retribución satisfecha a una sociedad anónima por su condición de consejera, debe entenderse retribución satisfecha a su representante persona física. Así la DGT responde diciendo que: "(...) las retribuciones satisfechas en el ejercicio del cargo de vocal correspondiente a una persona jurídica designada como consejera,

correspondiera a esta, con independencia de que el artículo 222.bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, (BOE de 3 de julio), exija que en caso de ser nombrado administrador a una persona jurídica esta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo, y con independencia de las retribuciones que la persona jurídica consejera pueda pagar a la persona física designada como su representante por los servicios prestados en el ejercicio de dicha representación, en virtud de los acuerdos celebrados entre representante y representada."

De la normativa y jurisprudencia reproducida podemos extraer las siguientes conclusiones:

1. La persona física designada para actuar en nombre y por cuenta de la persona jurídica que ha sido nombrada administradora (miembro del Consejo de Administración) de otra entidad puede pertenecer, o no, al órgano de administración de aquella; o, desde otra perspectiva, los servicios que esa persona física presta a la persona jurídica que la designa han de entenderse diferenciados de las funciones propias e inherentes al órgano de administración de persona jurídica representada. Tales servicios deben ser prestados en virtud de una designación específica mediante apoderamiento formalizado en escritura pública y dirigido, exclusivamente al desarrollo de las funciones propias del cargo de representante de la persona jurídica administradora.

2. La figura del representante se equipara, en sede de la persona jurídica administrada, a la figura de la persona jurídica administradora dado que ambos responderán solidariamente ante la sociedad, los socios y ante terceros de los daños que causen por acción u omisión, culpa o dolosa, contraria a las leyes, a los estatutos sociales o derivados del incumplimiento de los deberes que les incumban.

De esta forma, en la figura de persona física designada representante coexisten simultáneamente:

a) Una relación de carácter interno que se concreta en sede de la persona jurídica administradora, en virtud una designación específica para la prestación de unos servicios diferenciados a cuya causa la figura del representante se asemeja a la de un apoderado. Esta figura que carece de desarrollo legislativo en derecho español por lo que, con carácter supletorio, le es de aplicación la normativa relativa al contrato de mandato (artículo 1709 y siguientes del Código Civil) y los principios de la teoría general de la representación, en base a los cuales la figura del representante se asienta en la concurrencia de dos pilares fundamentales:

- El negocio subyacente, identificado en el artículo 212.Bis de la LSC y 143 Reglamento de Registro Mercantil, y que es, conforme al artículo 1.709 del Código Civil, el servicio a prestar o la cosa a realizar, por cuenta o encargo de otra, es decir, en nuestro caso sería el desempeño por la persona física designada de las funciones que ostenta la persona jurídica como administrador de otra.

- El poder de representación suscrito al efecto específico y que regirá la relación interna que surja entre la persona jurídica administrador y la persona física designada representante, perteneciente o no a su órgano de administración, según lo ya analizado.

b) Una relación de carácter externo que se rige por el derecho societario y que se materializa en sede de la persona jurídica administrada dadas las funciones y riesgos a asumir por el representante en esta última.

Visto pues que, aun cuando los estatutos sociales de la entidad interesada, disponen, en su artículo 8.20, que los administradores tienen por función: *"Representar a la entidad en cualquiera empresas, entidades, agrupaciones o sociedades en que aquélla participe(...); nombrar las personas que hayan de formar los Consejos de Administración, Gestores o Administradores, así como los órganos necesarios o voluntarios de las entidades citadas; asistir a las reuniones de tales Consejos y a las Juntas Generales, con voz y voto; intervenir en la marcha gestora de aquellas(...)"* la representación debió de ser conferida mediante acto específico de apoderamiento, pues los riesgos que, conforme al artículo 236 de la LSC, debe asumir la persona física representante y la relevancia de sus funciones en la sociedad administrada supone que éstas no puedan quedar subsumidas en las propias del cargo de administrador de la persona jurídica a la cual se representa.

De esta forma, apoyamos la postura de la Inspección y del TEAR según la cual, en un caso como este, debe apreciarse la existencia de un doble vínculo entre **M** y **D^a**. **Pxt**. Así, Doña **Pxt** ejercía, por un lado, las funciones que le correspondían como por haber sido designada representante de **M** en el Consejo de Administración de **E**, respondiendo solidariamente con la sociedad interesada de los daños que sus actos u omisiones puedan producir en **E**, en sus socios o en terceros. Dichas funciones han de entenderse, en todo caso, siendo estas totalmente ajenas a su faceta de administradora de **M** por los motivos expuestos, que era, precisamente, la otra relación que unía a ambas.

OCTAVO.- Debemos analizar ahora si sería de aplicación o no la teoría del vínculo alegada por el contribuyente, teoría según la cual las actividades o funciones de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad.

Ante esto el Tribunal Supremo en la reciente sentencia 1378/2023, de 2 de noviembre (Rec.Casación 3490/2022), en un caso en el cual se discute si la remuneración que percibe el Director General de una empresa que, al mismo tiempo, forma parte de su Consejo de Administración, son diferenciables o no de las retribuciones que le corresponden por su mera pertenencia al Consejo de la entidad. Así dispone el Alto Tribunal que:

"En primer término, estamos en presencia de una retribución por la prestación de unos servicios que son reales, efectivos y no discutidos en el proceso en virtud de un contrato laboral de alta dirección que en modo alguno se solapa con la prestación de servicios que corresponde a la función de vocal del Consejo de Administración de la sociedad. (...) Resultaría absurdo que los administradores que, además llevaran a cabo funciones o tareas encomendadas por la empresa, real y efectivamente realizadas y al margen de la función de administrador social tendrían que acometer su desempeño de un modo también gratuito o, cuando menos, sin posibilidad para el pagador de deducir el gasto correspondiente, lo cual si llevamos al extremo la teoría del vínculo esgrimida por el Abogado del Estado, nos conduciría a conclusiones claramente absurdas".

Además, en esa STS, el Alto Tribunal reitera el criterio expuesto en la Sentencia 875/2023 de 27 de junio, (rec. Cas. 6642/2021) según la cual:

"Tal doctrina, que no conoce reflejo en la legislación fiscal, despliega sus efectos en el ámbito de la relación del trabajador-administrador con la empresa, lo que impide que, en tal caso, por la naturaleza del vínculo- se hace predominar entonces la naturaleza mercantil, por superponerse a la laboral, ya que se pierde entonces la esencia de la ajeneidad- la jurisdicción social no sería competente para conocer de los conflictos suscitados en el seno de esa relación, la competencia recaería en la mercantil. En el caso que se enjuicia, al igual que en el analizado en la cit. Sentencia, aun admitiendo la teoría del vínculo, la retribución que nos ocupa, que corresponde a la prestación de unos servicios reales efectivos y no discutidos no puede ser nunca una liberalidad no deducible. (...) En efecto, la consecuencia basada en la llamada teoría del vínculo despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela, examinando las peculiaridades de cada caso".

Por lo expuesto, desestimamos las alegaciones del contribuyente en este sentido, llegando a la conclusión de que los servicios de representación prestados por D^a. **Pxt** a **M** (representándola en el Consejo de Administración de **E**) no pueden considerarse incluidas en las funciones propias del cargo de Administrador de **M** que ostentaba la propia D^a **Pxt** y, consecuentemente, aquellos servicios, al prestarse entre partes vinculadas, han de ser valorados, a efectos fiscales, conforme a su valor normal de mercado, no siéndoles de aplicación la exclusión prevista en el artículo 18.2.b) de la LIS.

- En otro orden de cosas, el contribuyente alude al principio de capacidad económica al señalar que la retribución que **E** satisface a **M** por su participación en el consejo de Administración no puede beneficiar, exclusivamente, a D^a. **Pxt**, sino que dicha retribución constituye parte de los ingresos de **M** sobre los que todos los socios tienen igual derecho.

Respecto de esta alegación, debemos aclarar que la Inspección no está imputando la renta que percibe **M** por su participación en el Consejo de **E** a D^a **Pxt**. La Inspección lo que hace, y lo ha hecho correctamente a juicio de este TEAC, es aplicar el régimen de las operaciones vinculadas a la relación establecida por ello - por haber sido la Sra. **Pxt** designada, por **M**, como persona física representante en el Consejo de Administración de **E** - entre **M** y D^a. **Pxt**, procediendo a su valoración a mercado a efectos del IS.

En consecuencia, y dado que no existe evidencia de que los restantes socios de **M** se hayan involucrado en la representación de ésta ante **E**, este Tribunal no encuentra motivos para apreciar que la retribución que debiera percibir Doña **Pxt** por los servicios prestados deba corresponder a todos los socios a partes iguales, al margen de la valoración efectuada por la Inspección de tal retribución, que analizaremos seguidamente.

NOVENO.- El contribuyente insiste en que las retiradas de efectivo que efectuó Doña **Pxt** en los ejercicios objeto de comprobación pueden ser considerados parte del pago de la retribuciones que la Inspección estima que han de abonarse a Doña **Pxt**, en virtud de los servicios que presta a **M**, por lo que no procedería ajuste alguno en base al principio de compensación de deudas. Estas retiradas de efectivo efectuadas por los socios de **M** han sido calificadas por la Inspección como dividendos encubiertos, haciendo tributar a los socios por el concepto de rendimientos del capital mobiliario del artículo 25 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

Pues bien debemos resaltar, en primer lugar, que la calificación de los fondos retirados por Doña **Pxt** como rendimientos de capital mobiliario no afectan en modo alguno a la regularización de la situación tributaria de **M**, ya que el valor de la retribución satisfecha sería en todo caso deducible en sede de la sociedad interesada.

En cualquier caso, no podemos estimar esta alegación en la imposición personal de la socia de **M** ya que correspondería a la primera probar que las retiradas de efectivo, efectuadas en los ejercicios objeto de comprobación, se dirigían a remunerar los servicios de representación prestados y este TEAC no dispone de la evidencia necesaria para considerar probada esta circunstancia.

DECIMO.- Por último el contribuyente manifiesta su desacuerdo en relación con el método de valoración empleado por la Inspección para fijar el valor normal de mercado de la retribución a percibir por Doña **Pxt**, por los servicios de representación prestados a **M**.

La Inspección emplea el método del precio Libre Comparable al considerar que los servicios que presta Doña **Pxt** a **M** al ejercer el cargo de representante en el Consejo de **E** son idénticos a los que presta **M** a **E** por su cargo de administrador, dado que concurre plena identidad de prestación, servicios y responsabilidades asumidas. Pese a que tanto el artículo 16 del TRLIS como el 18 de la LIS exigen que el valor normal de mercado sea aquel que se hubiera acordado entre partes independientes, la Inspección justifica su empleo al considerar que, conforme al artículo 18.2.b) de la LIS, **M** y **E** son partes independientes en lo relativo a la fijación de la retribución a percibir por la primera, resultando de aplicación el método de valoración empleado. Esta postura es refrendada por el TEAR al señalar que: "(...) pese a lo que se alega, no hay vinculación, en el sentido del artículo 18.2 LIS entre **E** y **M**, por lo que el comparable es adecuado."

Corresponde, por tanto, a este TEAC determinar si el método de valoración empleado por la Inspección para regularizar la situación tributaria del contribuyente es o no conforme a derecho. Para ello debemos partir de lo dispuesto en la normativa reguladora de la aplicación del método del precio libre comparable, a la hora de fijar el valor normal de mercado de una operación entre partes vinculadas, así como de lo dispuesto en las Directrices de precios de Transferencia.

Hay que recordar, en este sentido, que, tal y como señalamos en nuestra resolución de 23 de enero de 2023 (RG 7503/2020), reiterando lo ya apuntado en nuestra previa resolución de 19 de diciembre de 2022 (RG 7583/2020), según lo dispuesto por la jurisprudencia del Tribunal Supremo dichas Directrices "entrañan un mandato dirigido a la Administración tributaria" y como se recoge en las respectivas Exposición de motivos de las Leyes 36/2006 y 27/2014, la interpretación del precepto sobre operaciones vinculadas debe realizarse en concordancia con las referidas Directrices de precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de precios de Transferencia de la Unión Europea.

Pues bien, letra a) del apartado 1º del punto 4 del artículo 16 del TRLIS, aplicable al ejercicio 2014 según lo comentado, dispone:

"4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. (...)"

Por su parte, el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, establece el análisis de comparabilidad respecto de la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, señalando lo siguiente en su apartado 1:

"1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables."

Para los ejercicios 2015-2017 la regulación aplicable es la prevista en el artículo 18.4.a) de la nueva LIS según el cual:

"4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y

|considerar las particularidades de la operación.(...)"

Y el artículo 17 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real decreto 634/2015, de 10 de julio, a cuyo tenor :

"1. A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

|Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes."

Es bastante claro, por tanto, que para poder aplicar el método precio libre comparable es necesario comparar operaciones vinculadas con operaciones no vinculadas, esto es, establecidas o realizadas entre personas o entidades independientes que, lógicamente, sean equiparables a aquellas. El Foro de Directrices de precios de Trasferencia es aun más claro a la hora de establecer que, en el método de precio libre comparable, la operación que sirva de comparable debe ser siempre una operación entre personas o entidades no vinculadas.

Así, el método del precio libre comparable es un método tradicional basado en las operaciones (como el método del precio de reventa y del coste incrementado) que es definido por la OCDE como aquel que consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables.

Así, las Directrices de precios de Trasferencia (parr. 2.14 Directrices 2010) señalan:

"El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables."

Por tanto, para poder aplicar este método es fundamental disponer de una operación realizada entre dos partes independientes que sea comparable a la que se pretende valorar y estos comparables pueden ser interno o externos. Si es una operación comparable efectuada entre una parte que interviene en la operación vinculada analizada y otra parte independiente se conoce como "comparable interno" . Y, si la operación comparable es realizada entre dos partes independientes, ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada que se pretende valorar a mercado, estaríamos ante un "comparable externo".

A estos efectos, a la hora de efectuar el análisis de comparabilidad, como punto nuclear o esencial para la correcta determinación del valor de mercado, las Directrices de precios de Trasferencia señalan (parr. 3.1 Directrices 2010):

"Por definición, una comparación implica la consideración de dos elementos: la operación vinculada objeto de revisión y las operaciones no vinculadas que se consideran potencialmente comparables."

Para llevar a cabo dicho análisis en las Directrices de precios de Trasferencia se describe el proceso "tipo" a seguir y así señalan (parr. 3.4 Directrices 2010):

"A continuación se describe el proceso "tipo" que puede seguirse al realizar un análisis de comparabilidad. Este proceso se considera como una buena práctica aceptada, sin embargo su aplicación no es obligatoria, por lo que cualquier otro proceso de búsqueda que conduzca a la identificación de comparables fiables será igualmente aceptable, ya que es la fiabilidad del resultado la que prima sobre el proceso (es decir, el seguimiento del proceso no garantiza la consecución de un resultado de plena competencia, y la divergencia tampoco implica que el resultado final no sea de plena competencia).

|Paso 1: Determinación de los años incluidos en el análisis.

|Paso 2: Análisis del conjunto de las circunstancias del contribuyente.

|Paso 3: Comprensión de la operación u operaciones vinculadas objeto de comprobación, sobre la base, en particular, de un análisis funcional a fin de seleccionar la parte objeto de análisis (cuando sea necesario), el método de determinación de precios de transferencia más apropiado a las circunstancias del caso, el indicador financiero que será analizado (en el caso de uno de los métodos basados en el resultado de las operaciones), e identificar factores de comparabilidad importantes que deban tenerse en cuenta.

|Paso 4: Revisión de los comparables internos existentes, si los hubiera.

|Paso 5: Determinación de las fuentes de información disponibles sobre comparables externos cuando sean necesarios, teniendo en cuenta su fiabilidad relativa

|Paso 6: Selección del método de determinación de precios de transferencia más apropiado y, dependiendo del método, determinación del indicador financiero pertinente (por ejemplo, determinación del indicador de beneficio neto pertinente en caso de que se trate del método del margen neto operacional).

|Paso 7: Identificación de comparables potenciales: determinación de las características clave que debe cumplir una operación no vinculada para poder considerarla potencialmente comparable, sobre la base de los factores pertinentes identificados en el Paso 3 y de acuerdo con los factores de comparabilidad determinados en la Sección D.1 del Capítulo I.

|Paso 8: Determinación y aplicación de los ajustes de comparabilidad que sean pertinentes.

|Paso 9: Interpretación y uso de los datos recabados y determinación de la remuneración de plena competencia."

A la hora de determinar las operaciones no vinculadas comparables , las Directrices, como se ha señalado, distinguen entre comparables internos y externos, manifestando (parr. 3.4 Directrices 2010):

"Una operación no vinculada comparable es aquella que ocurre entre dos partes independientes y que es comparable a la operación vinculada objeto de examen. Puede tratarse bien de una operación comparable entre una parte de la operación vinculada y una parte independiente ("comparable interno") o entre dos empresas independientes, ninguna de las cuales es parte de la operación vinculada ("comparable externo")."

Cabe añadir que en las definiciones de las Directrices se define a una operación no vinculada comparable como:

"Una operación no vinculada comparable es una operación realizada entre dos partes independientes que pueda compararse a la

Una operación no vinculada comparable es una operación realizada entre dos partes independientes que puede compararse a la operación vinculada objeto de examen. Puede tratarse bien de una operación comparable efectuada entre una parte interviniente en la operación vinculada y una parte independiente ("comparable interno") o entre dos partes independientes, ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada ("comparable externo").

Por tanto, es bastante claro, pese a lo esgrimido por la Inspección y por el TEAR, que para que una operación pueda ser utilizada como "comparable" a los efectos que aquí estamos analizando, es un requisito necesario e indispensable que la misma sea realizada entre personas o entidades independientes, no vinculadas. Y no se puede estimarse que **M** y **E** sean partes independientes dado que la primera forma parte del órgano de administración de la segunda y, en consecuencia, conforme a los ya reproducidos artículos 16 del TRLIS y 18.2 de la LIS han de tenerse por partes vinculadas. No es de aplicación, en ese punto, lo dispuesto en el apartado b) del artículo 18.2 de la LIS para considerar la independencia o ajeneidad de **M** y de **E**, ya que dicho apartado es aplicable exclusivamente a la retribución que la persona jurídica administrador percibe de su administrada, no pudiéndose extender la interpretación de este precepto más allá de sus términos estrictos.

Hay que añadir, además, que en las Directrices de precios de Tránsito se rechaza expresamente la referida posibilidad de utilizar como comparable una operación entre entidades vinculadas manifestando al efecto (párr. 3.4 Directrices 2010):

"Las comparaciones entre una operación vinculada del contribuyente con otra operación vinculada llevada a cabo por el mismo grupo multinacional u otro son irrelevantes para la aplicación del principio de plena competencia, por lo que las administraciones tributarias no deben recurrir a ellas como base para el ajuste de los precios de transferencia, ni el contribuyente para fundamentar su política de determinación de precios de transferencia."

Además de lo anterior, alega el contribuyente que:

*"(...)la Administración se limitó a tomar el único precio del que disponía, sin haber requerido a **E** información sobre las retribuciones del resto de Consejeros por su participación en el Consejo y en las comisiones, ni sobre las funciones que cada uno de ellos realizaban, ni acerca de su experiencia o competencia profesional."*

Continuando por señalar que:

*"Suponer que el valor de mercado de los servicios prestados por **Pxt** (Doña **Pxt**) está muy por encima de los servicios prestados por personas igualmente licenciadas, que además cuentan con postgrados, doctorados, masters y, sobre todo, experiencia profesional como abogados del Estado o altos directivos en empresas del IBEX, está completamente fuera de mercado."*

*-Consejeros ejecutivos, nombrados en base a su carrera profesional en **E** al conocimiento de la empresa y el sector, que también durante los ejercicios objeto de comprobación percibieron retribuciones inferiores a las de los consejeros dominicales"*

*Si la Inspección hubiera recabado dicha información, al menos podría haber conseguido un comparable más acorde con las funciones que pretendía valorar y por ende, determinar de forma más justificada la retribución imputable a la señora **Pxt**."*

Y en esto este TEAC no puede estar más de acuerdo ya que, efectivamente, corresponde a la Administración probar que la valoración por ella efectuada corresponde a la normal del mercado. Así, en materia de prueba debemos hacer mención al artículo 105 de la LGT relativo a la carga de la prueba, que señala que:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

Son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 20-06-2012, rec. nº 3421/2010 y STS de 26-10-2012, rec. nº 4724/2009, por citar algunas) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o requisitos de deducibilidad de gastos. Y en este sentido, este TEAC no dispone de prueba alguna de que el valor convenido por la Administración para fijar la retribución de Doña **Pxt** se corresponda con el normal de mercado. Parece, pues, que la Inspección se ha limitado a trasladar la retribución percibida por **M**, por su participación en el órgano de administración de **E**, a su socia administradora.

Relacionado con lo anterior traemos a colación los párrafos 3.38 y 3.39 de las Directrices 2010, en las que se hace referencia a las limitaciones y dificultades a la hora de seleccionar operaciones comparables entre entidades no vinculadas, así como la existencia de otros métodos de comprobación sobre los cuales se pueden realizar los correspondientes ajustes con un adecuado análisis de comparabilidad:

*"La identificación de comparables potenciales debe tener como objetivo la consecución de los datos más fiables, sin dejar de admitir que no siempre serán perfectos. Por ejemplo, en ciertos sectores y mercados, las operaciones independientes pueden ser muy poco frecuentes. **Habrà que buscar entonces una solución pragmática, procediendo caso por caso, por ejemplo, ampliando la búsqueda y utilizando información sobre operaciones no vinculadas que se den en el mismo sector y en un mercado geográfico comparable, pero que efectúen terceras partes con estrategias o modelos empresariales distintos u otras circunstancias económicas ligeramente distintas; o información sobre operaciones no vinculadas que se efectúen dentro del mismo sector pero en otras áreas geográficas; o información sobre operaciones no vinculadas que se lleven a cabo en el mismo mercado geográfico, pero en sectores distintos. La elección entre estas posibles opciones dependerá de los hechos y circunstancias del caso y, en concreto, de la importancia de los efectos que puedan provocar los defectos de comparabilidad en la fiabilidad del análisis.***

Sin datos comparables cabría la posibilidad de elegir, en las circunstancias apropiadas, el método de la distribución del resultado, por ejemplo, cuando la ausencia de datos comparables se deba a la presencia de intangibles únicos y valiosos, aportados por cada parte de la operación (véase el párrafo 2.115). Sin embargo, incluso en los casos en los que los datos comparables son pocos e imperfectos, la selección del método de determinación de precios de transferencia más apropiado debe ser coherente con el análisis funcional de las partes. Véase el párrafo 2.2."

Podemos concluir, por tanto, que no resulta adecuado el comparable utilizado por la Inspección para regularizar la situación tributaria del contribuyente ya que, en dicho comparable, falta la condición de independencia o ajeneidad exigible en aras a determinar el valor normal de mercado de la cantidad que Doña **Pxt** debió percibir en remuneración de los servicios de representación prestados a **M**, no resultando de aplicación, en consecuencia, el método del precio Libre Comparable a efectos de valorar la relación establecida entre **M** y **Dª**. **Pxt** en cuanto a que ésta hubiese sido designada como representante de aquella en el Consejo de Administración de **E**.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los

términos señalados en la presente resolución.