

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/01354/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **24/09/2024**

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:

Cuando una persona jurídica designa a una persona física, que es consejero o administrador de la misma, en condición de administradora de una sociedad participada, las funciones ejecutivas que desempeña la persona física en la sociedad participada no se pueden entender subsumidas en el cargo de consejero o administrador de la primera sociedad, sino que se trata de funciones realizadas al margen y fuera de las funciones de ese cargo. Por tanto, los servicios prestados por una persona física designada por una persona jurídica como administrador de una sociedad participada no se corresponden con la retribución por el ejercicio de sus funciones de consejero o administrador de la primera persona jurídica. Al no resultar de aplicación la salvedad contenida en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los servicios prestados por la persona física a la sociedad por él administrada (y administradora de otra persona jurídica) deben calificarse como operación vinculada, cuya valoración debe ajustarse al valor normal de mercado.

Unificación de criterio.

Se reitera criterio de Resolución TEAC de 20 de marzo de 2024 (RG 1784/2023)

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
Retribuciones
Sociedades de capital
Valor de mercado
Vinculación/operaciones vinculadas

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 24 de septiembre de 2024

RECURSO: 00-01354-2023

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 16 de noviembre de 2022, recaída en la reclamación nº 46/10394/2020 interpuesta frente al acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La interesada en primera instancia ante el TEAR de la Comunidad Valenciana es una sociedad limitada (SOCIEDAD A) que fue objeto de un procedimiento de inspección del Impuesto sobre Sociedades 2014 a 2017. Las citadas actuaciones tenían carácter parcial, teniendo por objeto la comprobación de los hechos imponibles derivados de la valoración, cuantificación y calificación de las retribuciones satisfechas a sus socios/administradores.

En el seno de dichas actuaciones inspectoras se puso de manifiesto que la SOCIEDAD A había sido designada administradora de dos sociedades pertenecientes a un grupo (SOCIEDAD B y SOCIEDAD C). La persona jurídica A, en cumplimiento de la normativa mercantil, designó como su representante legal en el órgano de administración de la SOCIEDAD B y de la SOCIEDAD C a una persona física: concretamente, a su socio mayoritario DON J (titular del 99,8% del capital de A).

DON J era, además, uno de los tres administradores mancomunados de la SOCIEDAD A (los otros dos administradores mancomunados eran la esposa y un hijo de DON J). DON J también ostentaba un 50% de la entidad dominante del grupo consolidado (SOCIEDAD D) del que formaban parte la SOCIEDAD B y la SOCIEDAD C -siendo el 100% del capital de B y de C titularidad de la SOCIEDAD DOMINANTE D-.

No obstante, a finales de 2016, la SOCIEDAD A modificó la organización de su órgano de administración, dejando de estar conformado por los tres administradores mancomunados antes citados, pasando a organizarse en un Consejo de Administración con los mismos tres administradores y siendo DON J nombrado Consejero Delegado.

Hasta el período impositivo 2016 DON J percibía, por un lado, la remuneración que le correspondía por ser administrador mancomunado de la SOCIEDAD A (80.000 euros anuales) y, por otro lado, una remuneración de 1.200.000 euros anuales en calidad de persona física designada por la SOCIEDAD A administradora de B y C para ser su representante legal en la administración del grupo consolidado D (remuneración que era satisfecha directamente por este último en favor de DON J).

Sin embargo, desde el período impositivo 2017 y a resultas del contrato de Consejero Delegado suscrito entre la SOCIEDAD A y DON J -que incluía como funciones a prestar por DON J en virtud de tal título el ser la persona física designada como representante por la SOCIEDAD administradora A en las SOCIEDADES B y C-, DON J pasó a percibir, además de la retribución como administrador de A (cuyo importe se elevó de 80.000 a 90.000 euros anuales), una remuneración de 612.000 euros como Consejero Delegado de la SOCIEDAD A (entendiéndose, por tanto, que dentro de dicho importe se remuneraban las funciones por él desempeñadas en el órgano de administración de las dos personas jurídicas administradas por la SOCIEDAD A).

Por su parte, la SOCIEDAD A triplicó el importe de gastos de administración que facturaba a la SOCIEDAD B y a la SOCIEDAD C.

La Inspección actuante en el período impositivo IS 2017 regularizó, en la liquidación impugnada en primera instancia ante el TEAR de la Comunidad Valenciana en la resolución ahora controvertida, la operación vinculada que existiría entre DON J y la SOCIEDAD A por las funciones ejercidas por DON J de representar a la SOCIEDAD A en el órgano de administración de la SOCIEDAD B y de la SOCIEDAD C.

Así, a juicio de la Inspección, de conformidad con el artículo 18 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, la retribución satisfecha por la SOCIEDAD A a DON J por el ejercicio de sus funciones como administrador no constituían una operación vinculada de imperativa valoración a valor de mercado y, por ende, no se regularizaron. Sin embargo, la Inspección entendió que al ser DON J designado por A como su representante en el órgano de administración de las SOCIEDADES B y C excedía de sus funciones como administrador de A y, por ende, la retribución que por dichas tareas le correspondía ya sí debía retribuirse a valor de mercado lo que a juicio de la Inspección no había ocurrido en el supuesto de hecho.

Así, la Inspección determinó que el valor de mercado que le habría correspondido a DON J por realizar esas tareas de representación en favor de la SOCIEDAD A que iban más allá de las funciones que le correspondían como Consejero Delegado y miembro del Consejo de Administración de la SOCIEDAD A, ascendía a 1.116.750 euros en 2017.

Por ende, dada la bilateralidad del ajuste que afectaba a la tributación de la SOCIEDAD A y de DON J, la Inspección incrementó en el IRPF 2017 de DON J sus rendimientos del trabajo por la diferencia entre ese valor de mercado y la retribución por él percibida como Consejero Delegado y, por su parte, en la liquidación IS 2017 impugnada ante el TEAR de la Comunidad Valenciana en la resolución aquí recurrida, se incrementó en esa diferencia el importe de gastos (sueldos y salarios) deducibles en la SOCIEDAD A.

SEGUNDO.- Disconformes la SOCIEDAD A y DON J con la regularización bilateral a ellos efectuada, ambos recurrieron sus respectivos acuerdos de liquidación ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, siendo la resolución estimatoria correspondiente al acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2017 girado a la SOCIEDAD A (RG 46/10394/2020) la impugnada mediante el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El TEAR de la Comunidad Valenciana, dada la bilateralidad de la operación vinculada regularizada, resolvió en la resolución impugnada IS 2017 de SOCIEDAD A por remisión a lo resuelto con motivo de la resolución de la reclamación relativa al IRPF 2017 de DON J.

Así, la resolución aquí impugnada del TEAR de la Comunidad Valenciana de 16 de noviembre de 2022, recaída en la reclamación nº 46/10394/2020, transcribe la resolución dictada en relación a la liquidación IRPF 2017 de DON J:

Resolución TEAR impugnada RG 46/10394/2020:

<<El principio de seguridad jurídica y el principio de bilateralidad del ajuste de operaciones vinculadas nos remite a lo ya resuelto por este Tribunal Económico Administrativo Regional con ocasión de la reclamación interpuesta por el socio de la entidad D. J.

Pues bien, en la resolución de dicha reclamación señalábamos:

<<La cuestión se centra en la aplicación al caso controvertido del régimen de operaciones vinculadas.

En cuanto a la legislación aplicable, el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley 35/2006, señala que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado y se remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Al efecto, el artículo 18.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, denominado "Operaciones vinculadas" determina: "1. 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." Las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, enmarcadas dentro de las medidas normativas de carácter estrictamente tributario, cumple fundamentalmente una función antielusiva, como manifestación particular de una política económica y fiscal que se centra precisamente en la necesidad de asegurar un marco de libre competencia y neutralizar los efectos perniciosos que tienen en el mercado y en el ámbito tributario la realización de operaciones al margen de las condiciones fijadas por el principio de libre competencia.

La utilización abusiva de los denominados "precios de transferencia", es decir, precios diferentes, superiores o inferiores, a los que serían fijados por partes independientes en el mercado, constituye una preocupación constante por parte de todas las Haciendas

Públicas de los países avanzados como pone de manifiesto la labor llevada a cabo por diversos Organismos Internacionales, en particular, las directrices de la OCDE sobre la materia.

En el ámbito interno, el régimen de valoración de operaciones vinculadas supone una prevención legal respecto de situaciones en que las partes que establecen una relación económica no sean independientes, o bien, entre ellas no se produzca un enfrentamiento de intereses contrapuestos del que resulte un precio de mercado, sino que busquen mediante la fijación de una serie de precios convenidos una reducción de impuestos en perjuicio de la Hacienda Pública, comportamientos abusivos que se pretenden hacer frente mediante el establecimiento de una regla especial de valoración de tales operaciones.

Para que entre en juego la regla de valoración de operaciones vinculadas es necesario: a) Que se pruebe la existencia de vinculación.

b) Que la operación se haya realizado a un precio distinto al del mercado, dado que la vinculación no implica, automáticamente, que se estén utilizando por las partes precios diferentes a los de mercado.

Una vez concurran los anteriores requisitos, se plantea la dificultad añadida de determinar el valor normal de mercado de la operación.

Pues bien, el apartado segundo del artículo 18 establece las circunstancias para apreciar la existencia de vinculación entre las partes en los siguientes términos: "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.

...

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

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." A diferencia de la anterior regulación, el apartado 2.b) de la nueva del Impuesto sobre Sociedades excluye expresamente de la consideración de partes vinculadas a una entidad y sus consejeros o administradores "en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones".

En primer lugar, el reclamante plantea que es incorrecto afirmar que el interesado (DON J) ejerció funciones ejecutivas en las entidades "Sociedad B." y "SOCIEDAD C" como representante designado por la entidad "SOCIEDAD A", entidad que resulta administrador solidario de dichas mercantiles. Que excedan del ámbito del ejercicio del cargo de consejero delegado que realiza en la propia entidad "SOCIEDAD A".

Por su parte, la Inspección entiende que el ejercicio de las funciones desarrolladas en las entidades "Sociedad B." y "SOCIEDAD C" como persona física designada por la persona jurídica administradora "SOCIEDAD A" son independientes de la condición de DON J de miembro del órgano de administración de dicha persona jurídica. La Inspección sostiene que dicha persona física ejerció en el ejercicio 2017 funciones ejecutivas en las sociedades participadas compatibles e independientes de las propias del cargo de administrador de las mismas, tal como vino desarrollando en años 2014 a 2016 donde "SOCIEDAD C" justificó que las retribuciones de trabajo de DON J por importe 1.200.000 euros en cada ejercicio eran adecuadas a su valor de mercado.

Al efecto, se señala en el acto impugnado que con fecha 21/12/2016 las entidades "SOCIEDAD B" y "SOCIEDAD C" modificaron sus estatutos sociales pasando las retribuciones de sus administradoras solidarias consistentes hasta entonces en un 10% de los beneficios distribuibles a asignaciones fijas anuales a determinar por las respectivas Juntas Generales.

Ese mismo día, " fueron elevados a públicos los siguientes acuerdos de la Junta General de "SOCIEDAD A":

Su órgano de gobierno dejaba de estar formado por tres administradores mancomunados y pasaba a ser un Consejo de Administración compuesto por tres consejeros

Se aprobaba el nombramiento de DON J como consejero delegado, así como el contrato de prestación de sus servicios como tal.

La retribución que según estatutos percibía el órgano de administración pasaba de 80.000 euros por administrador a ser una asignación fija anual a determinar por la Junta General y vigente mientras no se acordara su modificación.

Para aquellos miembros del órgano de administración que mantuvieran con "SOCIEDAD A" una relación laboral (común o especial) o mercantil (inclusive el desempeño del cargo de consejero delegado y el ejercicio de funciones ejecutivas en virtud de cualquier otro título), la retribución por la condición de administrador sería compatible y acumulativa con las restantes retribuciones, sueldos, incentivos, bonus, indemnizaciones, pensiones o compensaciones de cualquier clase, establecidos con carácter general o singular por el desempeño de funciones en la Sociedad distintas de las de administrador en su condición de tal.

Para el ejercicio 2017 la retribución del órgano de administración de "SOCIEDAD A" quedó fijada en una asignación global fija de 907.000 euros, distribuida -en atención a la dedicación y funciones de cada uno de los miembros de su Consejo de Administración- según el siguiente detalle, tal como consta en las actas de las Juntas Generales Extraordinarias y Universales y en las actas de los consejos de administración de la mercantil de fechas 09/01/2017 y 04/12/2017:

DON J (Presidente): 90.000 euros.

Doña X (esposa de DON J) (Secretaria): 120.000 euros.

Don P (hijo de DON J) (Vocal): 85.000 euros.

Además, de conformidad con lo previsto en el contrato de prestación de servicios de consejero delegado suscrito con fecha 19/12/2016 entre "SOCIEDAD A" y DON J, la retribución por el desempeño de las funciones ejecutivas propias de dicho cargo se cuantificó para el ejercicio 2017 en un importe de 612.000 euros.

En definitiva, mientras en los ejercicios 2014, 2015 y 2016 la actuación de DON J como director general de "SOCIEDAD C" o "Presidente del Grupo Consolidado formado por B y C" fue retribuida con unos ingresos anuales adicionales de 1.200.000 euros, el contrato de consejero delegado de "SOCIEDAD A" fechado el 19/12/2016 (que también incluía la prestación de otros servicios) limitó su remuneración a un máximo de 612.000 euros al año y, pese a ello, solo dos días después y en virtud de sendas modificaciones

estatutarias, los ingresos por "servicios de administración" que "SOCIEDAD A" debía facturar en 2017 a las compañías del Grupo casi triplicaron su importe respecto a ejercicios anteriores.

Pues bien, por lo que se refiere a las funciones de los administradores de una mercantil, el Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1ª) en Sentencia núm. 98/2018 de 26 febrero, Recurso de Casación núm. 3574/2017, exponía:

"La condición del administrador, como de forma reiterada ha declarado este tribunal (en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo al interpretar el art. 1.3.c del Estatuto de los Trabajadores), no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas. De ahí que el art. 209 TRLSC prevea, con carácter general, que «es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley».

Nuestro sistema de órgano de administración social es monista, no existe una distinción entre un órgano ejecutivo y de representación y otro de supervisión, como en los sistemas duales. Los administradores sociales, en su condición de tales, tienen facultades deliberativas, representativas y ejecutivas."

Y por lo que se refiere a las retribuciones de los administradores de entidades mercantiles por la realización de actividades independientes al ejercicio de su cargo, se indica "...para entender justificada y legítima la percepción por el administrador social, por lo general mediante la suscripción de un contrato con la sociedad, de una retribución abonada por la sociedad pese a que el cargo fuera gratuito según los estatutos, o no ajustada al sistema previsto en ellos, había de resultar probada la concurrencia del «elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa», esto es, por el cargo orgánico de administrador y por el título contractual.

La jurisprudencia consideró que la normativa reguladora de las sociedades mercantiles no discriminaba entre las funciones políticas o deliberativas y de decisión «societarias», por un lado, y las de ejecución y gestión «empresariales», razón por la cual no se admitía que mediante la celebración de un contrato se remuneraran las funciones ejecutivas del administrador, o de algunos miembros del órgano de administración, cuando carecieran de apoyo en el régimen legal previsto por la normativa societaria, que concedía un papel primordial a los estatutos sociales y a los acuerdos de la junta general." En definitiva, es necesario un elemento objetivo de distinción entre las remuneraciones recibidas por los administradores en su calidad de tales, esto es, en el desempeño del cargo de administrador, y remuneración por cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores, que son objeto del artículo 220 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, denominado "prestación de servicios de administradores" que indica:

"En la sociedad de responsabilidad limitada el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirán acuerdo de la junta general." En el mismo sentido, el Tribunal Supremo (Sala de lo Social) en su Sentencia de 20 noviembre 2002, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 337/2002, determina:

"La Sentencia de 22-12-1994 (rec. 2889/1993 [RJ 1994, 10221]), al interpretar el art. 1.3 c) del Estatuto de los Trabajadores, señala que «Hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la Ley; y así, en el ámbito de la SOCIEDAD Anónima, los órganos de esta clase, que se comprendían en los artículos 71 a 83 de la Ley 17 julio 1951 y actualmente se recogen en los artículos 123 a 143 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 diciembre, tiene precisamente como función o misión esencial y característica la realización de esas actividades, las cuales están residenciadas fundamentalmente en tales órganos, constituyendo su competencia particular y propia. Por ello es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan "la realización de cometidos inherentes" a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el "desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad", de ahí que se incardinan en el mencionado artículo 1.3 c) del Estatuto de los Trabajadores." Por otro lado, dicho Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1ª) en Sentencia núm. 98/2018 de 26 febrero, Recurso de Casación 3574/2017, referida a los consejeros delegados o administradores ejecutivos, determina que el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital exige la constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador y del sistema de remuneración, para todo cargo de administrador, incluido los que desempeñen funciones ejecutivas.

El artículo 209 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece que: "Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta Ley."

La norma expuesta no limita las funciones de los administradores a meramente representativas sino su cargo incluye el ejercicio de funciones ejecutivas o de gestión empresarial, función que deben desarrollar con la diligencia de un ordenado empresario, tal como exige el artículo 225.1 Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en los siguientes términos:

"1. Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos; y subordinar, en todo caso, su interés particular al interés de la empresa." Y el artículo 234 de la norma se refiere al ámbito del poder de representación de los administradores señalando:

"1. La representación se extenderá a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado en los estatutos.

Cualquier limitación de las facultades representativas de los administradores, aunque se halle inscrita en el Registro Mercantil, será ineficaz frente a terceros.

2. La sociedad quedará obligada frente a terceros que hayan obrado de buena fe y sin culpa grave, aun cuando se desprenda de los estatutos inscritos en el Registro Mercantil que el acto no está comprendido en el objeto social." Por lo que se refiere a las normas mercantiles que regulan la remuneración de los administradores, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, señala en su artículo 217 lo siguiente: "1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.

2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes: a) una asignación fija,

b) dietas de asistencia ,

c) participación en beneficios ,

d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia , e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución , f) indemnizaciones por cese , siempre y cuando el cese no estuviere motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos .

3 . El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación . Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y , en el caso del consejo de administración , por decisión del mismo , que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero .

4 . La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad , la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables . El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables ." Y por lo que se refiere a los administradores con funciones ejecutivas, el artículo 249 apartados tres y cuatro de la citada norma determinan: "3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general."

Al citado contrato, se refiere el Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1ª) en Sentencia núm. 98/2018 de 26 febrero, Recurso de Casación 3574/2017, anteriormente citada disponiendo:

"La celebración de este contrato no solo permite concretar los distintos conceptos retributivos de la remuneración de los consejeros delegados o ejecutivos (lo que podía realizarse mediante un simple acuerdo del consejo de administración), sino que también se muestra como el medio adecuado de plasmar el consentimiento del consejero delegado o ejecutivo no solo en la aceptación del cargo sino también en su vinculación a los concretos términos retributivos y de toda índole en que se haya negociado su nombramiento, suficientemente desarrollados y detallados.

La relación entre el consejero delegado o ejecutivo y la sociedad se sustancia no solo por el nombramiento orgánico en un acuerdo de la junta (que le nombra consejero) y del consejo (que delega en él determinadas funciones) sino también mediante un negocio jurídico bilateral en el que pueden detallarse los términos y condiciones particulares conforme a los cuales debe desarrollarse la función de administrar por parte de quien ocupa el cargo de consejero delegado o ejecutivo, completando de esta forma las insuficiencias del estatuto legal del cargo orgánico, de tal modo que ambas partes resultan vinculadas por los términos del contrato."

Por otro lado, hemos de referirnos al documento que el interesado adjunta a su escrito de alegaciones, en concreto, se aporta copia de acta de disconformidad de fecha 2 de diciembre de 2020 extendida a la entidad "Sociedad B." por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 a 2016 donde se indica: "Como se ha dicho, el día uno de septiembre del año 2012, la SOCIEDAD B suscribió un contrato con D. J, denominado de prestación de servicios, según el cual el Sr. DON J es nombrado director general de la compañía. Por tanto, DON J no solo ejerce la función de administrador de SOCIEDAD B y SOCIEDAD C en nombre de la sociedad administradora A, sino que personalmente ejerce también la alta dirección de sociedad B. La consecuencia es que, por aplicación de llamada teoría del vínculo, la retribución que percibe D. J como Director General de SOCIEDAD B debe ser considerada como de administrador.

La jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo ha declarado (en el ámbito social y en el contencioso-administrativo) la incompatibilidad entre la titularidad del cargo de administrador con la relación laboral especial de alta dirección, por lo que los rendimientos obtenidos por D. J con contrato de alta dirección (Director General) deben ser considerados como rendimientos derivados exclusivamente de su condición de administrador en nombre de la sociedad administradora A entidad designada como administrador solidario de dichas mercantiles.

Y ello porque, aunque D J no es administrador directo de SOCIEDAD C, es sin embargo el representante designado por la sociedad administradora solidaria, SOCIEDAD A, para el ejercicio del cargo de administradora de SOCIEDAD C. Y en este sentido, la sentencia de la Sala de lo Social del TS de 24 de mayo de 2011 (rec.1427/2010) establece el criterio de que en el caso en que una sociedad ostenta el cargo de administradora y debe nombrar una persona física que la represente en el Consejo de Administración de la sociedad administrada, esta persona física mantiene una relación mercantil con la sociedad administrada." SEXTO: En el presente caso, la Inspección sustenta la existencia de una operación vinculada entre "SOCIEDAD A" y DON J que deriva de la prestación de servicios a favor de dicha entidad que no quedan comprendidos en sus funciones de administrador de la misma, en concreto, funciones de dirección desarrolladas en la entidad "Sociedad B." y "SOCIEDAD C".

Pues bien, de acuerdo con la regla establecida por el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, compete a la Administración probar los hechos que fundamentan la citada regularización, carga probatoria que, en este caso, a juicio de este Tribunal, no ha cumplido adecuadamente. En efecto, no ha quedado probado que el interesado hubiera realizado unas tareas al margen de su condición de consejero delegado de la entidad "SOCIEDAD A" por los siguientes motivos: 1º El contrato de prestación de servicios de consejero delegado suscrito de fecha 19/12/2016 suscrito con la "SOCIEDAD A" atribuyen amplias funciones a DON J, de acuerdo con lo previsto por la normativa mercantil reseñada. En este sentido dicho contrato incluía como servicios a prestar:

Los de administración general, supervisión, gestión y representación de la sociedad en el más amplio sentido, con atribución de todas las funciones del Consejo que legal o estatutariamente no fueran indelegables.

El desempeño de todas las funciones y responsabilidades que SOCIEDAD A tuviera en sus participadas, así como del cargo de "persona física representante" en todas las sociedades en las que aquella figurara como administradora, en particular "Sociedad B." y "SOCIEDAD C".

2º Las consideraciones de la Inspección resultan contradictorias con el contenido del acta suscrita con la entidad "Sociedad B." donde se considera que no existe elemento objetivo de distinción entre las actividades desarrolladas por DON J en el seno de dicha entidad, como persona física designada por "SOCIEDAD A" para ejercer el cargo de administrador, y las funciones que competen al administrador de la mercantil.

Por tanto, no acreditado la existencia de una prestación de servicios desarrollada por DON J al margen de su condición de consejero delegado de "SOCIEDAD A" debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 18 2 b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que excluye del régimen de valoración de operaciones vinculadas las retribuciones de consejeros o administradores por el ejercicio de sus funciones, retribuciones que deberán ajustarse, en ese caso, a lo dispuesto por la normativa mercantil.

En consecuencia, procede estimar la alegación del reclamante en este punto y anular la regularización impugnada, sin que resulte necesario entrar en el resto de alegaciones formuladas>>

Transcrita la resolución del TEAR relativa al IRPF 2017 de DON J concluye la resolución aquí impugnada relativa al IS 2017 de SOCIEDAD A:

<<Por tanto, de acuerdo con lo expuesto procede anular la regularización impugnada por cuanto, tal como señala el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución n.º 6460/2019 de 28 de junio de 2022 con referencia a otra anterior:

"En la Resolución de 2 de febrero de 2021 (R.G. 00/05109/2016/52/00), este TEAC sentaba como doctrina que la bilateralidad es un principio básico de los ajustes en las operaciones vinculadas.

En dicha resolución resolvíamos el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la AEAT contra las resoluciones dictadas por el TEAR concernientes a la regularización de una operación vinculada en el IRPF del socio. En ese recurso el Director no recurría, sin embargo, la regularización relativa en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad vinculada. Este proceder provocaba una ruptura de la bilateralidad del ajuste, pues mientras que la regularización hecha a una de las partes, la persona física, seguía en fase de revisión (y podía revertirse su anulación por el TEAR), la resolución dictada por el TEAR para la otra parte, la sociedad vinculada, había devenido firme. Concluíamos que la obligación legal de respetar el carácter bilateral del ajuste exigía solucionar la asimetría descrita, lo que se conseguía desestimando la impugnación del Director por romper la obligada bilateralidad en perjuicio de los contribuyentes.

De otro modo, apuntábamos: "La asimetría derivada de la ruptura de la bilateralidad provocaría, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, produciendo situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública (como ocurre en el presente caso), o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma (si se diese la situación contraria a la aquí expuesta)".

Pues bien, en el presente caso, al anular la liquidación de IRPF 2010 del socio, la única manera de mantener la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas y de salvar una posible ruptura de la misma es anular también la liquidación del IS 2010 de la sociedad relativa a la operación vinculada. De lo contrario, se generaría una clara desimposición, no amparada por la normativa reguladora de las operaciones vinculadas y que resultaría en el enriquecimiento injusto del contribuyente, socio único y administrador único de la entidad."

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>.

TERCERO.- Frente a la citada resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, notificada a la AEAT en fecha 13 de diciembre de 2022, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 23 de enero de 2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Así, el Director recurrente solicita de este TEAC la fijación del siguiente criterio que versa, en definitiva, en delimitar si cabe apreciar la existencia de una operación vinculada entre un administrador y su sociedad administrada cuando esta última le encomienda la tarea de administrar, en su nombre y por su cuenta, a otras personas jurídicas o, si por el contrario, esa tarea de representación es propia de su cargo de administrador (en cuyo caso, se retribuirá según lo pactado sin existir una operación vinculada administrador - sociedad administrada):

<<Cuando una persona jurídica designa a una persona física, que es consejero o administrador de la misma, en condición de administradora de una sociedad participada, las funciones ejecutivas que desempeña la persona física en la sociedad participada no se pueden entender subsumidas en el cargo de consejero o administrador de la primera sociedad, sino que se trata de funciones realizadas al margen y fuera de las funciones de ese cargo. Por tanto, los servicios prestados por una persona física designada por una persona jurídica como administrador de una sociedad participada no se corresponden con la retribución por el ejercicio de sus funciones de consejero o administrador de la primera persona jurídica. Al no resultar de aplicación la salvedad contenida en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los servicios prestados por la persona física a la SOCIEDAD A deben calificarlas como operación vinculada, cuya valoración debe ajustarse al valor de mercado>>

En aras de la claridad expositiva, el Director recurrente comienza realizando un relato fáctico de las relaciones societarias detalladas en los antecedentes de hecho entre DON J, SOCIEDAD A y las SOCIEDADES B y C para, seguidamente, formular sus alegaciones encaminadas a fundar que deben remunerarse a valor de mercado, por ser una operación vinculada, los servicios de representación que un administrador presta a su sociedad administrada en el órgano de administración de otras sociedades administradas por la primera. Funciones de representación que, por tanto, se prestarían "al margen y fuera de las funciones del cargo de administrador".

Así, dado que la condición de administrador de A ejercida por DON J no implicaría el ser la persona física designada por A en la administración de las sociedades B y C, la retribución que A satisfacía a DON J en su calidad de miembro del Consejo de Administración de A y Consejero Delegado de A no retribuían esa función adicional de representación; función adicional que debía valorarse a valor de mercado según el régimen de operaciones vinculadas:

Alegaciones del Director recurrente:

<<La Inspección considera que las funciones ejecutivas que D. J desempeñó en 2017 como "Presidente del Grupo" no pueden entenderse subsumidas en el cargo de miembro del órgano de administración de SOCIEDAD A y, por tanto, ya retribuidas por las asignaciones fijadas para este último, sino que deben calificarse como servicios prestados por José Luis Soler Vila a su sociedad SOCIEDAD A, para que esta última pudiera, a su vez, prestarlos a SOCIEDAD B y SOCIEDAD C. En concreto, considera que dichos servicios tuvieron por objeto funciones ejecutivas no subsumidas en el cargo de miembro del órgano de administración de SOCIEDAD A, por los siguientes motivos:

a) No forma parte de las funciones inherentes al cargo de administrador de una persona jurídica el actuar como persona física representante en el órgano de administración de otra sociedad.

b) Tratándose de funciones cuyo desempeño le correspondía en tanto que persona física designada representante por la persona jurídica administradora SOCIEDAD A, la configuración de los citados servicios a los efectos que nos ocupan debe partir del análisis de tal condición, a la luz de la normativa aplicable (artículos 212 bis y 236.5 Ley Sociedades de Capital y artículo 143 del Reglamento del Registro Mercantil), de las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de la doctrina científica en la materia y de la conducta de los intervinientes.

c) Tal como se detalla en el Informe ampliatorio, en el presente caso dicho análisis pone de manifiesto que DON J desempeñó las referidas funciones ejecutivas independientemente de su condición de miembro del órgano de administración de SOCIEDAD A; razón por la cual procede su configuración residual como servicios prestados al amparo de un contrato de mandato de tipo especial, cuyo objeto fue la delegación a favor de la persona física de las citadas facultades ejecutivas; siendo aquellos necesarios a su vez para que SOCIEDAD A pudiera prestar los servicios de administración que facturó a SOCIEDAD B Y SOCIEDAD C.

d) Dicha configuración jurídica y el consiguiente carácter personalísimo de la designación de DON J resultan confirmadas para el ejercicio 2017 por el hecho de que el contrato de fecha 19-12-2016 incluyera expresamente su actuación como persona física representante de SOCIEDAD A en todas las sociedades en las que esta figurara como administradora, en particular SOCIEDAD B Y SOCIEDAD C.

La Inspección califica los mencionados servicios como operación vinculada en aplicación del artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), dado que en 2017 D. J era socio al 99,80% y miembro del órgano de administración de SOCIEDAD A, siendo el desempeño del cargo de "Presidente del Grupo" una faceta ajena al ejercicio de las funciones que le correspondían por pertenecer al Consejo de Administración, tal como resulta también de los propios estatutos de la citada entidad.

La Inspección valoró a mercado los servicios prestados por D. J a SOCIEDAD A en 1.116.750,00 euros, por lo que considerando que las retribuciones percibidas por dicha persona física por tales servicios fueron de 612.000 euros, el ajuste de valoración a practicar en la Sociedad resultó de 504.750 euros.

TERCERO. La entidad SOCIEDAD A fue nombrada administradora solidaria de SOCIEDAD B Y SOCIEDAD C. designando acto seguido a D. J como persona física para el ejercicio permanente de dicho cargo. Por consiguiente, teniendo en cuenta que los servicios que D. J prestó durante 2017 como "Presidente del Grupo" materializaron funciones cuyo desempeño le correspondía en tanto que persona física designada representante de una persona jurídica administradora, la configuración de los citados servicios debe partir del análisis de tal condición.

La figura de la persona física designada para desempeñar el cargo de administradora que ostenta una persona jurídica fue introducida en nuestro ordenamiento jurídico español en el Reglamento del Registro Mercantil de 1989 y elevado a rango legal mediante la modificación operada en la Ley de Sociedades de Capital por la Ley 25/2011 de 3 de agosto.

En concreto, la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (en adelante LSC), y sus diversas modificaciones posteriores, señala en sus artículos 212 y 212 bis que los administradores de la sociedad de capital podrán ser personas físicas o jurídicas, y en este último caso será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo. El art. 215 de la LSC precisa que el nombramiento de los administradores, una vez aceptado, deberá ser presentado a inscripción en el Registro Mercantil haciendo constar la identidad de los nombrados y, en relación a los administradores que tengan atribuida la representación de la sociedad, si pueden actuar por sí solos o necesitan hacerlo conjuntamente. Y el art. 236 de la LSC dispone que 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; y que 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.

Por su parte, el artículo 143 del Reglamento del Registro Mercantil, relativo al administrador persona jurídica, establece que "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".

La Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante DGRN), que es el Centro Directivo competente para interpretar las citadas normas, señala (Resoluciones de 12-05-2012, 20-09-2019, 11/12/2019) ha analizado y delimitado la naturaleza jurídica de la figura del representante persona física de un administrador persona jurídica.

En concreto, la Resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado de 18 de mayo de 2016 (BOE de 9 de junio) sintetiza los elementos destacables que perfilan este nombramiento en los siguientes puntos:

a) Es la persona jurídica designada administrador, 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) que por exigencias prácticas y operativas ha de ser una única la persona física designada no siendo válida la designación de varios ni aunque existan administradores solidarios o mancomunados en la administradora, y

c) por último, que 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

A lo anterior, hay que añadir que la persona física designada como representante del administrador persona-jurídica puede pertenecer o no al órgano de administración. Ello se deriva del tenor literal de la Ley, y es una característica se recoge en la STS de la Sala Civil, de 1 de marzo de 2018 (rec. 1878/2015) que señala en el FD Segundo que "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 las funciones de su cargo con arreglo a una representación expresamente prevista en la ley." En el mismo sentido encontramos las Resoluciones de la DGRN de 11 de marzo del 91 y de 3 de junio del 96.

De lo expuesto es destacable a efectos de lo que aquí interesa:

1) Que la persona física designada como representante del administrador persona-jurídica puede pertenecer o no al órgano de administración, o visto desde la perspectiva de las prestaciones que se desarrollan, la persona física presta un servicio a la "persona

jurídica-administradora" en virtud de una designación específica, prestación diferenciada de las que se derivan de las funciones inherentes y propias al órgano de administración de dicha persona jurídica;

2) Que desde el punto de vista de las funciones y riesgos que dicha prestación implica, la posición de la persona física es equiparable a la de la "persona jurídica-administradora", dado que va a estar sometida a los mismos deberes que la "persona jurídica-administradora" y va a responder solidariamente con esta.

Tanto de la normativa aplicable como de la doctrina de la DGRN se desprende la naturaleza híbrida de la figura de la persona física designada representante para ejercer de manera permanente el cargo de administrador que ostenta una persona jurídica. Así, en sede de la persona jurídica administradora se asemeja a un apoderado, mientras que en sede de la persona jurídica administrada presenta rasgos similares a los de un administrador. En consecuencia, en esa figura coexisten dos relaciones diferentes: a) una de carácter interno que se entabla entre la persona jurídica administradora y la persona física designada como representante, que carece en el derecho español de un desarrollo específico y a la que supletoriamente resultan aplicables las normas del contrato de mandato y los principios de la teoría general de la representación; b) otra de carácter externo que surge entre la persona física representante y la persona jurídica administrada, regida por el derecho societario.

A los efectos de la delimitación de la relación de carácter interno, cabe recordar que en el ordenamiento jurídico español ni el contrato de mandato (artículo 1.709 del Código Civil) y ni el de comisión mercantil (artículo 244 del Código de Comercio) conllevan ningún tipo de vínculo representativo, que deberá establecerse, en su caso, mediante otro negocio o título. Por ello, esta figura necesita la concurrencia de los dos pilares que sostienen la teoría general de la representación: el negocio subyacente y el poder de representación.

a) El negocio subyacente es aquel que vincula a la persona física representante y a la entidad administradora, y está claramente identificado en los artículos 212 bis 1 LSC y 143.1 RRM y en la doctrina de la DGRN como el desempeño por parte de la persona física designada de las funciones propias del cargo de administrador de la persona jurídica administrada; de manera que dichas funciones constituyen "los servicios que han de prestarse o las cosas que han de hacerse", conforme a la definición del contrato de mandato que recoge el artículo 1.709 del Código Civil. En este contexto, el acto de la designación de la persona física representante por parte de la persona jurídica administradora no implica un otorgamiento de representación, sino únicamente una oferta unilateral del negocio subyacente que se perfecciona cuando el designado manifiesta su aceptación.

b) El poder de representación no aparece mencionado en la normativa aplicable, habiéndose interpretado este silencio como voluntad del legislador mercantil de respetar el régimen de la representación societaria en general y el establecido por cada entidad administradora en particular. Ello significa, tal como ha afirmado reiteradamente la DGRN, que la persona jurídica administradora puede designar como representante bien a una persona física que hasta entonces careciera de poder o bien a otra que ya dispusiera de él como consecuencia de una situación jurídica anterior. La persona jurídica administradora otorgará a la persona física representante el necesario apoderamiento, que debe constar en escritura pública y cuya causa será precisamente el negocio subyacente. Es decir, el desempeño de las funciones propias del cargo de administrador de la persona jurídica administrada, rigiéndose la relación interna entre ambas partes conforme a los pactos específicos que hayan suscrito a dichos efectos.

Entendemos que la voluntad del legislador ha sido clara: dotar el cargo de representante persona física de plena autonomía frente a cualquier otra posición jurídica que el designado pueda ostentar en el seno de la entidad administradora, incluida la pertenencia a su órgano de administración. Así resulta de los artículos 212 bis LSC y 143 RRM, que no solo no hacen depender ni su nombramiento ni su revocación de ningún otro vínculo previo, sino que exigen además el acto de la designación, lo que excluye la investidura automática incluso si la persona jurídica administradora cuenta con un único administrador.

Nada parece impedir que, al amparo de la autonomía de la voluntad y mediando acuerdo de las partes, pueda decidirse subsumir el cargo de persona física representante en una relación jurídica previa cuando esta sea de carácter representativo, como tampoco ejercerlo al margen de esa situación anterior o incluso segregar las funciones a desempeñar en virtud del mismo, de modo que unas queden absorbidas y otras no.

El ejercicio por parte de DON J de la función de administración en las sociedades SOCIEDAD B Y SOCIEDAD C. como persona física representante de la persona jurídica administradora de dichas sociedades, consideramos que no se encuentra incluida entre las funciones propias del cargo de administrador de SOCIEDAD A. Y ello con independencia de que en el denominado por las partes "Contrato de prestación de servicios de consejero delegado" suscrito entre SOCIEDAD A y DON J. incluyera entre los servicios que este se obligaba a prestar el consistente en "ocupar el cargo de persona física representante de la Sociedad en todas aquellas sociedades en las que ésta ocupe el cargo de administrador".

En concreto, en la cláusula 1.2.3. del contrato en cuestión se dispone: "Asimismo, será parte de los Servicios del Consejero Delegado ocupar el cargo de "persona física representante" de la Sociedad en todas aquellas sociedades en las que ésta ocupe el cargo de administrador. En particular, el Consejero Delegado ejercerá las funciones que corresponden a la SOCIEDAD Como socia y administradora solidaria de las entidades SOCIEDAD B y SOCIEDAD C, con plena autonomía decisoria en la junta general en representación de los intereses de la sociedad y en el órgano de administración en cumplimiento de sus las labores de gestión y representación diligente, leal y discrecional exigible a la Sociedad, en el desempeño de su cargo".

Sin embargo, este no es un servicio que pueda entenderse incluido entre las funciones propias del cargo de administrador de SOCIEDAD A, por los motivos que se expresan en el acta, el informe ampliatorio y el acuerdo de liquidación; sino que, precisamente por tal motivo, tuvo que ser recogido en el contrato de prestación de servicios suscrito por DON J y SOCIEDAD A

El artículo 18.2.b) de la LIS considera que tienen la naturaleza de operaciones vinculadas las realizadas por "Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones".

Por tanto, la prestación del servicio de representación a la persona jurídica administradora en la persona jurídica administrada/participada en caso de que no forma parte de las funciones propias del cargo de administrador sí puede ser valorada de acuerdo con el régimen de operaciones vinculadas.

CUARTO. La Resolución del TEAR remite a su Resolución de la misma fecha (recaída en las reclamaciones números 46-10392-2020, 46-10393-2020, 46-11947-2020 y 46-11948-2020 acumuladas) interpuesta por D. J, que contiene dos argumentos: 1) que la Administración no ha probado con arreglo al artículo 105.1 de la LGT que el interesado hubiera realizado unas tareas al margen de su condición de consejero delegado de la entidad SOCIEDAD A, y 2) que las consideraciones de la Inspección resultan contradictorias con el contenido del acta suscrita con la entidad "sociedad B".

En relación con el primer argumento, la Resolución del TEAR dice que "no ha quedado probado que el interesado hubiera realizado unas tareas al margen de su condición de consejero delegado de la SOCIEDAD A".

De los argumentos señalados anteriormente se desprendería que la prestación de servicios prestados por D. J a SOCIEDAD A se producen al margen de la condición de consejero delegado de SOCIEDAD A.

Consideramos que no se trata propiamente de una cuestión de carga de la prueba, sino de interpretación normativa, pues jurídicamente a un consejero delegado no le corresponde el ejercicio de esa otra función al no estar incluidas entre aquellas que le atribuye el TRLSC.

Entendemos la Resolución del TEAR de Madrid de fecha 20-10-2021 (que aparece publicada en la Base de Datos de Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos DYCTEA) en la que se aplica la Ley 27/2014, aunque su objeto es el método de valoración, viene a reconocer implícitamente que este tipo de servicios son operaciones vinculadas susceptibles de valoración a mercado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LIS.

QUINTO- (...)

SEXTO. El criterio establecido por la Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de fecha 16 de noviembre de 2022 se entiende que resulta gravemente dañosa y errónea.

En los apartados anteriores ya se ha señalado que la interpretación que efectúa dicha Resolución se entiende errónea.

Además, entendemos que resulta gravemente dañosa dado que, en el caso de una persona física designada por una SOCIEDAD Como administradora de otra persona jurídica, si se consideran que las funciones ejecutivas realizadas por un consejero delegado inherentes a la representación de ésta y que dicha representación se extiende a todos los actos comprendidos en su objeto social entre los que se incluye la gestión de sus participaciones, no resultaría posible en la práctica la aplicación de lo dispuesto en el art. 18.2.b) de la LIS, que considera que tienen la naturaleza de operaciones vinculadas las realizadas por "Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones".

En virtud de lo expuesto, se SOLICITA del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

"Cuando una persona jurídica designa a una persona física, que es consejero o administrador de la misma, en condición de administradora de una sociedad participada, las funciones ejecutivas que desempeña la persona física en la sociedad participada no se pueden entender subsumidas en el cargo de consejero o administrador de la primera sociedad, sino que se trata de funciones realizadas al margen y fuera de las funciones de ese cargo. Por tanto, los servicios prestados por una persona física designada por una persona jurídica como administrador de una sociedad participada no se corresponden con la retribución por el ejercicio de sus funciones de consejero o administrador de la primera persona jurídica. Al no resultar de aplicación la salvedad contenida en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los servicios prestados por la persona física a la SOCIEDAD A deben calificarlas como operación vinculada, cuya valoración debe ajustarse al valor de mercado">>.

CUARTO.- En fecha 30 de enero de 2023 se notificó al interesado en primera instancia, la SOCIEDAD A, la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente; recurso cuya resolución no afectará a su situación jurídica particular ex artículo 242.3 LGT. Dentro del plazo de un mes conferido al efecto, el interesado ha formulado alegaciones encaminadas, en primer lugar, a fundar la inadmisibilidad del presente recurso en tanto que, a su juicio, en la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada no existe un criterio gravemente dañoso y erróneo, sino que la resolución se basaba en una cuestión de prueba:

<<En el caso que nos ocupa, el Director del Departamento, en su escrito de interposición del recurso extraordinario de alzada, afirma que acude a dicho procedimiento extraordinario porque "el criterio establecido por la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de fecha 16 de noviembre de 2022 se entiende que resulta gravemente dañosa y errónea".

Esta parte entiende que la fundamentación de la resolución del TEAR ahora recurrida, que estima y anula la liquidación girada a SOCIEDAD A, se basa en una cuestión de prueba, y una resolución que se dicta en función de la valoración de la prueba nunca puede considerarse que resulta gravemente dañosa y errónea.

En concreto, señala el TEAR que "compete a la Administración probar los hechos que fundamentan la citada regularización, carga probatoria que, en este caso, a juicio de este Tribunal, no ha cumplido adecuadamente (...) Por tanto, no acreditado la existencia de una prestación de servicios desarrollada por DON J. al margen de su condición de consejero delegado de SOCIEDAD A debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 18 2 b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que excluye del régimen de valoración de operaciones vinculadas las retribuciones de consejeros o administradores (...). En consecuencia, procede estimar la alegación del reclamante en este punto y anular la regularización impugnada, sin que resulte necesario entrar en el resto de alegaciones formuladas".

Por lo tanto, estamos, por más que se empeñe el Director del Departamento, ante una resolución basada en la valoración de la prueba realizada por el Tribunal, o, mejor dicho, en la valoración de la falta de prueba realizada por el Tribunal, lo que en ningún caso puede considerarse especialmente gravoso>>.

Y, en segundo lugar, para el caso de que se declarara admisible el presente recurso extraordinario de alzada, el interesado aduce que debería desestimarse el mismo al afirmar:

<<Si, en contra del criterio de mi representada, el TEAC considerara que sí es posible interponer el recurso extraordinario de alzada en el caso que nos ocupa, entrando al fondo del asunto, consideramos que igualmente debería desestimarse. Así, en primer lugar, nos remitimos a los argumentos esgrimidos por el TEAR CV para motivar su resolución que, por motivos de brevedad de este escrito, damos por reproducidos.

Y a mayor abundamiento de lo señalado por el TEAR, consideramos importante resaltar: El artículo 209 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) señala que "Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley".

El artículo 233 TRLSC determina que "En la sociedad de capital la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los administradores en la forma determinada por los estatutos" para añadir en el apartado siguiente que "En el caso de consejo de administración, el poder de representación corresponde al propio consejo, que actuará colegiadamente. (...). Cuando el consejo, mediante el acuerdo de delegación, nombre una comisión ejecutiva o uno o varios consejeros delegados, se indicará el régimen de su actuación."

Por su parte, el artículo 234 TRLSC afirma que "La representación se extenderá a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado en los estatutos".

El objeto social de SOCIEDAD A, tal como consta en el expediente, lo constituye la gestión y administración de títulos, valores, acciones o cualquier forma de representación de los fondos propios de entidades, tanto residentes como no residentes en territorio español.

Por lo tanto, si el objeto social principal de mi representada (sociedad holding) es la gestión de participadas, y su principal activo es su participación en el Grupo (SOCIEDAD B y SOCIEDAD C.), la principal función del consejero delegado es representar a SOCIEDAD A en la gestión de sus participadas, principalmente en el grupo ; y dicha representación podría realizarse bien directamente, ostentando DON J. la condición de administrador de SOCIEDAD B y SOCIEDAD C., bien siendo la persona física representante del administrador SOCIEDAD A, como es el caso.

Pretende la inspección defender que existe una suerte de poder especial entre SOCIEDAD A y su consejero delegado, pese a ser éste un cargo plenipotenciario, que debe someterse a valoración como operación vinculada, puesto que, según afirma la inspección, "jurídicamente a un consejero delegado no le corresponde el ejercicio de esta otra función al no estar incluidas entre aquellas que le atribuye el TRLSC". Pues bien, ya ha quedado acreditado que según la Ley de Sociedades de Capital sí le corresponde al administrador representar a la sociedad en todo lo que tenga que ver con el desarrollo de su objeto social.

QUINTO.- Además, la postura pretendida por la inspección sería contraria al propio TRLSC por cuanto un consejero delegado tiene proscrito, por Ley, el percibir de la sociedad cantidad alguna distinta a la cantidad que perciba por su condición de consejero delegado y que debe, necesariamente, figurar en contrato mercantil. En este sentido se expresa artículo 249 TRLSC al recoger que "cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre éste y la sociedad" y que "el consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato".

En resumen, no existe apoyatura legal alguna que permita defender que en una sociedad holding como es SOCIEDAD A, la actuación de su consejero delegado, DON J, como persona física representante de SOCIEDAD A en su condición de administradora de SOCIEDAD B y SOCIEDAD C. es una operación que debe valorarse al margen de la condición de consejero delegado del Sr. J, y lo que subyace es que a la inspección no le gusta la norma que determina que las retribuciones satisfechas a los administradores queden fuera del ámbito de las operaciones vinculadas, tal como acertadamente concluyó el TEAR CV. Por ello, no cabe sino desestimar el recurso.>>

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica suscitada gira en torno a la determinación de las funciones de los consejeros o administradores de una persona jurídica y, en particular, a determinar si dichas funciones incluirían el ser la persona física designada por esa persona jurídica para que realice las funciones permanentes de administración de una segunda persona jurídica (persona jurídica administrada) de la cual la primera persona jurídica es su administradora.

Conclusión jurídica que es trascendente ya que solamente de concluirse que esas funciones de representación de la persona jurídica en los órganos de administración de otras sociedades no son propias del cargo de administrador o Consejero Delegado, existiría una operación vinculada entre la persona jurídica administradora y su administrador - en lo que atañe al ejercicio de esa representación permanente - de imperativa valoración a valor normal de mercado.

Extremo que se desprende del artículo 18 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades que en su apartado segundo letra c) determina que es una operación vinculada la realizada entre una entidad y sus consejeros salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones:

Artículo 18 LIS. Operaciones vinculadas.

<<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>>

Por su parte, la legislación mercantil encomienda la gestión y representación de las sociedades a los administradores. Así, dispone el artículo 209 de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010:

Artículo 209. Competencia del órgano de administración.

<<Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley>>

Dicha administración, ex artículo 210 del citado cuerpo legal, se puede estructurar de varios modos, confiándose a un administrador único, a varios administradores mancomunados, a varios administradores solidarios o, finalmente, a un Consejo de Administración:

Artículo 210. Modos de organizar la administración.

<<1. La administración de la sociedad se podrá confiar a un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta o a un consejo de administración.

2. En la sociedad anónima, cuando la administración conjunta se confíe a dos administradores, éstos actuarán de forma mancomunada y, cuando se confíe a más de dos administradores, constituirán consejo de administración.

3. En la sociedad de responsabilidad limitada los estatutos sociales podrán establecer distintos modos de organizar la administración atribuyendo a la junta de socios la facultad de optar alternativamente por cualquiera de ellos sin necesidad de modificación estatutaria.

4. Todo acuerdo que altere el modo de organizar la administración de la sociedad, constituya o no modificación de los estatutos sociales, se consignará en escritura pública y se inscribirá en el Registro Mercantil>>.

En relación a los requisitos subjetivos para ser administrador de una persona jurídica, el artículo 212 especifica que podrá serlo una persona física o una persona jurídica:

Artículo 212 LSC. 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>>.

Esta posibilidad de que una persona jurídica sea designada por otra persona jurídica como su administradora, esto es, para que desempeñe las funciones de gestión y representación inherentes a dicha condición, se introdujo en el ordenamiento jurídico español por el 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.

Desde entonces y hasta la actual Ley de Sociedades de Capital (RDL 1/2010), se reconoce la posibilidad de que una persona jurídica ostente el cargo de administrador o miembro del Consejo de Administración de otra sociedad. Aunque, sin embargo, exige que la persona jurídica administrada nombre a una persona física que será quien realice el "ejercicio permanente de las funciones propias del cargo":

Artículo 212 bis LSC. 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.>>.

El nombramiento de los administradores, según el artículo 215 al que se remite este artículo 212 bis LSC exige que, una vez aceptado el cargo, se presente a inscripción en el Registro Mercantil dejando constancia de la identidad de los nombrados y, adicionalmente, se haga constar si pueden actuar solos o de forma conjunta:

Artículo 215. Inscripción del nombramiento.

<<1. El nombramiento de los administradores, una vez aceptado, deberá ser presentado a inscripción en el Registro Mercantil haciendo constar la identidad de los nombrados y, en relación a los administradores que tengan atribuida la representación de la sociedad, si pueden actuar por sí solos o necesitan hacerlo conjuntamente.

2. La presentación a la inscripción deberá realizarse dentro de los diez días siguientes a la fecha de la aceptación>>

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

Artículo 236 LSC. 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>>.

Normativa legal que es desarrollada en los artículos 142 y 143 del ya mencionado, Reglamento del Registro Mercantil disponen:

Artículo 142 RRM. 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 RRM. 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>>

Adicionalmente, en el caso de que la sociedad hubiese optado por estructurar a través de un Consejo de Administración su órgano de administración, la normativa mercantil establece la posibilidad de que se designe a un Consejero Delegado - nombramiento que se realizará mediante la formalización de un contrato entre ese miembro del Consejo de Administración y la propia sociedad, detallando dicho contrato todos los conceptos retributivos por los cuales el Consejero Delegado puede ser remunerado:-

Artículo 249. Delegación de facultades del consejo de administración.

1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.

2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general>>.

De la normativa anteriormente expuesta se pone de manifiesto que es posible que una persona jurídica designe como administrador o miembro del Consejo de Administración a una o varias personas físicas o a alguna persona jurídica. En caso de que designara a una persona jurídica, por imperativo de la legislación mercantil, dicha persona jurídica nombrada administradora de otra persona jurídica, debe nombrar una persona física para que actúe, en su nombre y por su cuenta, en la administración y gestión de la sociedad administrada.

Es este supuesto el que precisamente nos ocupa, puesto que la SOCIEDAD A, aquí recurrente, fue nombrada administradora por la SOCIEDAD B y por la SOCIEDAD C. En virtud de dicho nombramiento y, en cumplimiento de lo dispuesto en la normativa mercantil, la SOCIEDAD A designó a DON J como "persona física representante" en las sociedades B y C en las que la SOCIEDAD A era administradora, siendo DON J en el ejercicio 2017 Consejero Delegado, miembro del Consejo de Administración de SOCIEDAD A y titular de la práctica totalidad de su capital social.

Partiendo de tal situación fáctica, la problemática fiscal aquí controvertida gira en torno al importe y los conceptos retributivos por los cuales la SOCIEDAD A remunera a DON J.

Así, la SOCIEDAD A abonó en 2017 a DON J una retribución en su calidad de Consejero Delegado (612.000 euros) y una cuantía adicional por ser miembro del Consejo de Administración (90.000 euros) de la SOCIEDAD A.

Sin embargo, la SOCIEDAD A no abonó en 2017 a DON J una remuneración específica en consideración a su función como persona física designada por la SOCIEDAD A para ser su representante en la administración de la SOCIEDAD B y de la SOCIEDAD C. Y ello pues entendían que dichas funciones le correspondían ordinariamente a DON J en su calidad de Consejero Delegado de A -como así se recogía en el contrato suscrito entre la SOCIEDAD A y DON J para su nombramiento como Consejero Delegado de la SOCIEDAD A, al afirmar este contrato expresamente que las funciones como Consejero Delegado incluían el ser designado representante de A en cualesquiera personas jurídicas en las que A fuese designada miembro del órgano de administración-. Por ende, ya los emolumentos percibidos por su nombramiento como Consejero Delegado retribuirían su función de representante permanente en la administración de la SOCIEDAD B y SOCIEDAD C.

Por el contrario, la Inspección entendió que las funciones que debía desempeñar DON J en calidad de Consejero Delegado de A no alcanzaban, pese al contrato suscrito, a ser el representante de A en los órganos de administración de la SOCIEDAD B y de la SOCIEDAD C. En definitiva, a juicio de la Inspección, la tarea encomendada a DON J de ser la persona física representante designada por A en la administración de B y C era una función realizada al margen y fuera de las que le correspondían por ser Consejero Delegado de A.

Interpretación inspectora que condicionó la regularización administrativa: a saber, se concluyó que debía la SOCIEDAD A remunerar a DON J por el valor normal de mercado que le correspondía por las funciones de representación de A según el artículo 18.2 b) antes

transcrito:

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

TERCERO. Juicio de este Tribunal Central.

La respuesta a la cuestión controvertida debe primeramente partir de asentar las premisas interpretativas de los preceptos concernidos.

Así, de concluirse que al administrador y/o Consejero Delegado de una persona jurídica le corresponde, en virtud de tal título, el ser la persona física designada por esa persona jurídica como su representante en la administración de otra persona jurídica administrada por la primera persona jurídica, no existirá una operación vinculada entre la sociedad y su administrador puesto que versaría sobre "la retribución por el ejercicio de sus funciones".

A *sensu contrario*, si se determinara que dentro de las funciones de un administrador o Consejero Delegado de una persona jurídica no está el ser la persona física designada por dicha sociedad para el ejercicio de la administración de cualesquiera otras personas jurídicas que designasen a la primera como administradora, a dicha persona física le correspondería percibir una remuneración por tal función acorde al valor normal de mercado que, de no existir o de percibirse por un importe distinto al valor normal de mercado, sí será susceptible de regularización administrativa conforme al artículo 18.2 b) LIS.

Sentadas las premisas interpretativas anteriores, debemos advertir que el interesado en primera instancia se opone la admisión del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en tanto que, a su juicio, la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada se basó en una cuestión de prueba por lo que no existiría en la citada resolución ningún criterio gravemente dañoso y erróneo a unificar por este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Valoración del interesado que este TEAC no comparte.

Así, es cierto que el TEAR en su resolución argumentó que no había quedado acreditado que las funciones que le correspondían a DON J como Consejero Delegado de la SOCIEDAD A no incluyesen el ser la persona física designada por A para representarle en los órganos de administración de las personas jurídicas que designasen a A como miembro del órgano de administración.

No obstante lo anterior, para este Tribunal Central el juicio sobre si dentro de las funciones de un Consejero Delegado o miembro del Consejo de Administración está el ser la persona física designada por esa sociedad para el ejercicio de las funciones permanentes de gestión y representación en el órgano de administración de otra persona jurídica que ha designado a la primera como consejera, no es una cuestión de prueba a valorar en cada caso concreto, sino una cuestión de criterio interpretativo de la normativa mercantil: a saber, debe determinarse con carácter general, trascendiendo del caso concreto, si es inherente a las funciones de todo Consejero Delegado y/o miembro del Consejo de Administración de una sociedad el ser la persona física designada por ésta para que la represente en los órganos de administración de las sociedades administradas por la primera.

En coherencia con lo anterior, de determinarse que mercantilmente dentro de las funciones de un administrador y/o Consejero Delegado no está el ser la persona física representante de esa sociedad en los órganos de administración de otras personas jurídicas - determinación a realizar al margen de la prueba desplegada por cada obligado tributario-, la consecuencia inmediata es que existirá una operación vinculada entre la sociedad y esa persona física designada representante que deberá valorarse a valor normal de mercado según el régimen de operaciones vinculadas.

Criterio interpretativo que este TEAC ya ha asentado en la resolución de fecha 20 de marzo de 2024 (RG 1784/2023) que planteaba una situación fáctica como la que aquí nos ocupa: la sociedad E nombró consejera a la ENTIDAD M, procediendo esta última a nombrar a su administradora solidaria (DOÑA P) como su representante en el consejo de administración de la SOCIEDAD E. Así, DOÑA P era retribuida por la ENTIDAD M por sus funciones como administradora solidaria de M y, por su parte, la ENTIDAD administrada E satisfacía unas retribuciones a la SOCIEDAD M por ser miembro de su Consejo de Administración:

Resolución TEAC de fecha 20 de marzo de 2024 (RG 1784/2023):

<<La entidad M 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 Administrada E (...)

La ENTIDAD M nombra administradora solidaria por tiempo indefinido a DOÑA P. (...)

La ENTIDAD M designó, en el ejercicio 2010, a Doña P para que le representara en el Consejo de Administración de SOCIEDAD 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. (...)

Por tanto, desde el ejercicio 2010 Doña P 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

La SOCIEDAD M percibe, en los ejercicios objeto de comprobación, una serie de retribuciones derivadas de su condición de miembro (partición) en el Consejo de Administración de la SOCIEDAD ADMINISTRADA E>>.

Debemos advertir que en dicho expediente no solo la situación fáctica era equiparable a la que aquí nos ocupa, sino también la regularización efectuada por la Inspección:

continuación cita Resolución TEAC de fecha 20 de marzo de 2024 (RG 1784/2023):

<<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 DOÑA P, 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 la SOCIEDAD E.

El razonamiento que sigue la Inspección para alcanzar tal conclusión es que existe un doble vínculo entre SOCIEDAD M y DOÑA P derivado, por un lado, de su cargo o condición de administradora de aquella y, por otro, derivado de haber sido designada como representante de SOCIEDAD M en el Consejo de Administración de SOCIEDAD 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 considerar bajo el régimen de las operaciones vinculadas lo correspondiente a la retribución a los administradores por el ejercicio de sus funciones>>

Así, en la citada resolución de fecha 20 de marzo de 2024 (RG 1784/2023) concluimos, con base en la normativa mercantil y las resoluciones de la Dirección General de Registros y del Notariado (actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública) que la designación de la persona física administradora de una sociedad por esta última como su representante en el órgano de administración de otra persona jurídica, obedece a "funciones que han de entenderse, en todo caso, totalmente ajenas a su faceta de administradora" -conclusión que, dicho sea, en línea con lo que argumentábamos previamente, no fue asentada para el caso concreto en atención a la prueba obrante en el expediente, sino como teoría general de interpretación normativa:-

Resolución TEAC de fecha 20 de marzo de 2024 (RG 1784/2023). (el subrayado es propio de la resolución citada y la negrita es ahora añadida):

<<Corresponde por tanto, a este TEAC determinar, en primer lugar, si las funciones que D^a. P 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.

(...)

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 administraciones o miembros del Consejo de Administrador de una entidad por su condición de tales, sí resulta necesario confirmar si las funciones ejercidas por D^a. P 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 (...)

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

(...)

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, D^a. P 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, corresponderá 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, culposa 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 de 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>>**

Así, tras asentar el criterio general de que trasciende a las funciones como miembro del órgano de administración de una sociedad el ejercer las funciones de administración de otra persona jurídica que nombró a la primera como su administradora, concluimos en relación a la situación particularizada del allí reclamante, la existencia de una operación vinculada que debía regularizarse a valor normal de mercado:

<<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 Dª. P. Así, Doña P ejercía, por un lado, las funciones que le correspondían 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**>>

A fortiori, en dicha resolución también rechazamos la aplicación de la teoría del vínculo:

<<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. P 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 P 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>>

La lectura de la anterior resolución evidencia que este TEAC ya ha resuelto la cuestión controvertida y no en atención a las pruebas del expediente concreto, sino a la interpretación de la normativa mercantil.

Criterio que este TEAC comparte en la presente resolución dictada en unificación de criterio y que, por tanto, reafirmamos concluyendo que el servicio de representación prestado por un administrador en favor de la sociedad a la que administra queda fuera del ámbito de las funciones propias de ese cargo de administrador y ello con independencia de que lo previesen los estatutos sociales de la entidad (como era el supuesto de la resolución RG 1784/2023) o el contrato de nombramiento del administrador como Consejero Delegado de la persona jurídica administradora (el supuesto que aquí nos ocupa). En definitiva, es una conclusión que trasciende de las pruebas concretas obrantes en el expediente.

Y dicha conclusión, dicho sea, permite a este TEAC también rechazar la segunda alegación formulada por quien fue interesado en primera instancia puesto que aunque el objeto social de la persona jurídica administradora fuese la gestión social de las entidades participadas, las funciones propias del administrador y/o Consejero Delegado de esa persona jurídica no alcanzarían a la realización de la representación de la persona jurídica administradora en los órganos de administración de las entidades administradas.

En definitiva, en lo que respecta a las funciones de representación de la persona jurídica administradora desempeñadas por un miembro de su órgano de administración y/o Consejero Delegado existe 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 artículo 18.2.b) de la LIS que excluye de considerar bajo el régimen de las operaciones vinculadas la retribución a los administradores por el ejercicio de sus funciones.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA **acuerda: ESTIMARLO** y fijar el criterio siguiente:

Cuando una persona jurídica designa a una persona física, que es consejero o administrador de la misma, en condición de administradora de una sociedad participada, las funciones ejecutivas que desempeña la persona física en la sociedad participada no se pueden entender subsumidas en el cargo de consejero o administrador de la primera sociedad, sino que se trata de funciones realizadas al margen y fuera de las funciones de ese cargo. Por tanto, los servicios prestados por una persona física designada por una persona jurídica como administrador de una sociedad participada no se corresponden con la retribución por el ejercicio de sus funciones de consejero o administrador de la primera persona jurídica. Al no resultar de aplicación la salvedad contenida en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los servicios prestados por la persona física a la sociedad por él administrada (y administradora de otra persona jurídica) deben calificarse como operación vinculada, cuya valoración debe ajustarse al valor normal de mercado.