

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085949

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 23 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 41/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. *Servicios personalísimos prestados por el administrador único de la entidad recurrente.* La Sala alcanza dos conclusiones principales. La primera conclusión es que no han resultado desvirtuadas en el presente recurso las razones en que se basan los acuerdos de liquidación, y que la resolución impugnada avala, para sostener el mencionado carácter personalísimo de los servicios prestados por el administrador único como consejero de otras sociedades. La segunda es que no resulta necesario profundizar en el examen de los restantes argumentos contenidos en la demanda pues se sitúan extramuros de la cuestión nuclear que aquí se discute, que es la relativa a si los servicios prestados por el administrador único como consejero de otras sociedades, y por los que fue retribuida la sociedad recurrente eran o no personalísimos de aquel. De modo que la controversia que se pretende plantear por la recurrente se basa en unos hechos determinantes que no son los del presente caso, según el resultado de las actuaciones, por lo que carece de sentido pronunciarnos sobre la misma. En otras palabras, la decisión del caso, por lo que se refiere a este motivo de impugnación, no depende de la respuesta que se ofrezca a las cuestiones que se suscitan en la demanda. *Servicios prestados por la entidad recurrente a otra entidad.* A diferencia de lo que sucedía en el caso anterior, en el presente sí estima la Sala que las alegaciones realizadas y las pruebas aportadas por la recurrente desvirtúan la premisa que sirve de fundamento a la regularización impugnada. En efecto, los acuerdos de liquidación consideran que también en este supuesto estamos ante una serie de servicios personalísimos del administrador único que se facturan a un grupo a través de la sociedad recurrente. Sin embargo, estima la Sala que esa conclusión se alcanza por la Administración tributaria a partir de una serie de indicios insuficientes a tal fin y que la valoración administrativa no consigue dar cuenta de la totalidad de elementos obrantes en las actuaciones. Afirmar la Audiencia que las cualidades y capacidades profesionales del administrador único no determinan inequívocamente la respuesta a la cuestión litigiosa que se está examinando. Tampoco prejuzga la cuestión de si la sociedad recurrente aporta o no valor añadido a la actividad desarrollada respecto del grupo el hecho de que el administrador único asistiera personalmente a algunas de las reuniones. Se trata de un indicio que no descarta el posible valor añadido que la sociedad recurrente haya podido aportar a la actividad desarrollada en relación con las restantes actuaciones desarrolladas por aquella para el grupo y que la propia Inspección reconoce y admite como ciertamente realizadas. Considera la Sala que resulta razonable la tesis que sostiene la recurrente según la cual los servicios facturados no retribuyeron única y exclusivamente una actividad personalísima del administrador único sino un asesoramiento integral que aquella prestó al grupo y que requirió del trabajo y colaboración de distintas personas y entidades para la elaboración de propuestas, notas, informes, contratos, escrituras, etc. *Operación de aportación de fondos que el administrador único realizó a la sociedad recurrente.* La Sala confirma la calificación dada por la Administración de préstamo socio-sociedad y, por tanto, la regularización efectuada, imputando al administrador único unos ingresos por los intereses devengados a su favor.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

PONENTE:*Don Rafael Villafañez Gallego.*

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000041 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03077/2019

Demandante: EDUARDO SERRA Y ASOCIADOS, S.L.

Procurador: SILVIA VAZQUEZ SENIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintitrés de febrero de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 41/2019, se tramita a instancia de Eduardo Serra y Asociados, S.L., representada por la Procuradora D.^a Silvia Vázquez Senín y asistida por la Letrada D.^a Gloria Marín Benítez, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 5699/2016 y 5701/2016), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 y cuantía de 336.905,60 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 14 de marzo de 2019 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 5699/2016 y 5701/2016).

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 27 de junio de 2019.

Tercero.

La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 1 de agosto de 2019.

Cuarto.

Tras verificar las partes el trámite de conclusiones se procedió a señalar para votación y fallo el día 16 de febrero de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero. Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas**

El presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 5699/2016 y 5701/2016), desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por Eduardo Serra y Asociados, S.L. frente a:

(i) el acuerdo de liquidación dictado el 22 de julio de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM000 por importe de 336.905,60 euros; y

(ii) el acuerdo de liquidación dictado el 22 de julio de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM001, sin cuota a ingresar ni a devolver.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes:

(i) Infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con las retribuciones procedentes de la participación de D. Jesús Carlos en los consejos de administración de otras sociedades.

(ii) Infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con los servicios prestados por Eduardo Serra y Asociados, S.L. al grupo PRASA.

(iii) Infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con los fondos aportados a Eduardo Serra y Asociados, S.L. por D. Jesús Carlos.

(iv) Improcedente denegación de la deducibilidad de ciertos gastos.

Segundo. Antecedentes de interés

Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. Mediante comunicación notificada al contribuyente el 26 de agosto de 2015, un Equipo de Inspección de la Inspección Regional de Madrid inició unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación a Eduardo Serra y Asociados, S.L., atinentes a su tributación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

2. En el ámbito de las citadas actuaciones, el 13 de junio de 2016 el Equipo de Inspección incoó al contribuyente dos actas de disconformidad (modelo A02) nº NUM000 y NUM001.

3. El 22 de julio de 2016 el Inspector Coordinador de la Inspección Regional de Madrid dictó los actos de liquidación siguientes:

i) el acuerdo de liquidación dictado el 22 de julio de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM000 por importe de 336.905,60 euros (comprensiva de 295.384,85 euros de cuotas y 41.520,75 euros de intereses de demora) y que supuso minorar las bases imponibles declaradas por el contribuyente en 965.958,30 euros, 234.518,87 euros y 369.769,91 euros, respectivamente.

Los ajustes relativos a operaciones realizadas por Eduardo Serra y Asociados, S.L. con D. Jesús Carlos que motivaron la regularización fueron los siguientes:

-Disminución de la base imponible general, al valorarse a precios de mercado los servicios profesionales que D. Jesús Carlos presta a la sociedad vinculada y que ésta factura a terceros en concepto de servicios financieros y contables, al considerar la Inspección que D. Jesús Carlos tendría que haber facturado más por esos servicios.

-Aumento de la base imponible del ahorro, al valorarse a precios de mercado los intereses a satisfacer por un préstamo que D. Jesús Carlos tenía concedido a la sociedad vinculada, al considerar la Inspección que D. Jesús Carlos tendría que haberle cobrado unos intereses superiores por ese préstamo.

ii) el acuerdo de liquidación dictado el 22 de julio de 2016 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011, 2012 y 2013, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM001, sin cuota a ingresar ni a devolver y con el que, respecto a las liquidadas en el anterior acto de liquidación, las bases imponibles comprobadas se incrementaron en 159.805,22 euros, 137.2010,52 euros y 54.783,57 euros, respectivamente.

Los ajustes que motivaron la regularización, además de los anteriores, consistieron en negar la deducibilidad, por un lado, de la amortización de elementos no afectos a la actividad (un vehículo y determinados cuadros) y, por otro lado, de determinados gastos de explotación no relacionados con la actividad.

4. Disconforme con los actos de liquidación anteriores, el contribuyente interpuso contra los mismos sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fueron tramitadas acumuladamente y desestimadas por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Tercero. *Sobre la infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con las retribuciones procedentes de la participación de D. Jesús Carlos en los consejos de administración de otras sociedades*

La recurrente discrepa de la regularización practicada a este respecto por la Inspección, que ha sido confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, al estimar que " la norma de valoración a mercado de las operaciones realizadas entre partes vinculadas debe quedar exceptuada en este punto, habida cuenta de que, por una parte, los servicios que el Acuerdo de Liquidación considera prestados por D. Jesús Carlos traen causa de su condición como administrador único de ESYA (Eduardo Serra y Asociados, S.L.) y de que, por otra, el cargo de administrador era gratuito en los ejercicios objeto de comprobación " (p. 2 de la demanda).

En tal sentido, se alega en la demanda que la recurrente ha formado parte de órganos corporativos (consejo de administración, consejo asesor) de distintas sociedades a lo largo de los años y que D. Jesús Carlos, en tanto administrador único y representante orgánica de aquella, ha actuado como representante de la misma en esos órganos corporativos.

En opinión de la recurrente, frente a la tesis administrativa, resulta necesario deslindar la relación jurídica que vincula a una persona jurídica (administradora) con la entidad de cuyos órganos corporativos forma parte (administrada) de la relación jurídica interna que une a esa persona jurídica administradora con la persona física que la representa en esos órganos corporativos de la administrada.

Formalmente, añade la demanda, la sociedad administrada y el representante persona física de la persona jurídica administradora no mantienen ningún vínculo.

De suerte que la retribución asociada a la pertenencia a un órgano corporativo corresponde jurídicamente a la sociedad que es miembro de ese órgano (en este caso, a la sociedad recurrente) y no a su representante persona física (pp. 10 y siguientes de la demanda).

Así, la retribución que eventualmente perciba esta última forma parte de la relación jurídica interna que lo une a la sociedad administradora y deberá pactarse como una parte más del acuerdo representante-representado, sin involucrar a la sociedad administrada y sin que exista obligación alguna de coincidencia entre lo percibido por la persona jurídica como administrador y lo que esta satisfaga a la persona física representante como contraprestación por el ejercicio de sus funciones (p. 12 de la demanda).

Aduce también que la intervención que D. Jesús Carlos haya podido tener en los órganos corporativos de otras sociedades como representante persona física de Eduardo Serra y Asociados, S.L. trae causa directa de su condición de administrador único de esta última, sin que haya en el caso una prestación de servicios autónoma e independiente por parte de aquél a favor de esas terceras sociedades, distinta a la propia de su labor de representante orgánico de Eduardo Serra y Asociados, S.L. Dado que en los estatutos de esta sociedad no se prevé cláusula alguna que exceptúe la regla general de gratuidad de este cargo, en opinión de la recurrente la norma fiscal de valoración a mercado de las operaciones entre partes vinculadas debe quedar exceptuada para no llevar a un resultado contrario al ordenamiento mercantil (p. 13 de la demanda).

Concluye la demanda que la resolución impugnada y el acuerdo de liquidación del que trae causa son contrarios a Derecho al exigir que la recurrente remunere a su administrador único cuando este le representa en los órganos corporativos de otras entidades de los que forma parte, contrariando las disposiciones de sus estatutos sociales (p. 15 de la demanda).

La Administración demandada opone a lo anterior que el nombramiento como consejero en las entidades Everis Spain, S.L., Deutsche Bank SAL o Zeltia lo es por razón de la persona que lo va a ocupar, D. Jesús Carlos, por mucho que se señale el carácter gratuito de su cargo en Eduardo Serra y Asociados, S.L. en dicha época. Todas esas entidades lo han llamado por ser el Sr. Jesús Carlos y por ello se le retribuye en el consejo de administración.

Ante la evidencia de la necesaria presencia del Sr. Jesús Carlos para la obtención de estos ingresos, no resulta necesario demostrar que la sociedad Eduardo Serra y Asociados, S.L. no aporta ningún valor añadido para la obtención de los ingresos. Los emolumentos percibidos por el Sr. Jesús Carlos en la empresa de 200.000 euros en 2011, 40.000 euros en 2012 y 200.000 euros en 2013 quedan en un plano muy inferior a lo percibido por su presencia en consejos de administración de otras entidades que lo requieren, aunque lo cobre a través de Eduardo Serra y Asociados, S.L., en concreto 479.235,85 euros en 2011, 467.945,47 euros en 2012 y 419.694,95 euros en 2013 solamente por ser consejero.

El método es el libre comparable, es decir, lo que el tercero de manera independiente hubiera pagado por los servicios del Sr. Jesús Carlos durante los años 2011 a 2013 (pp. 9 y siguientes del escrito de contestación).

Pues bien, presupuesto lo anterior y desde la perspectiva fiscal que nos es propia, se constata una cierta discrepancia entre la premisa básica en que descansa la regularización que aquí se examina y la crítica jurídica que se le dirige por la recurrente en la demanda.

Así, la premisa básica queda claramente enunciada en los acuerdos de liquidación al declarar que (el subrayado es nuestro) " los ingresos percibidos por (Eduardo Serra y Asociados, S.L.)... de los Consejos de Administración en los que interviene don Jesús Carlos, son notablemente superiores a los que aquella retribuye a éste, siendo la intervención personalísima de éste el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios " (p. 8 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM001 y p. 8 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM000).

El Tribunal Económico-Administrativo Central avala la validez de esta premisa al declarar al respecto que " el trabajo de consejero es personalísimo, en este caso era personalísimo del Sr. Jesús Carlos, al que deberían haber ido a parar los ingresos percibidos por tal trabajo " (p. 10 de la resolución impugnada).

La discrepancia antes apuntada radica, a juicio de la Sala, en el hecho de que la recurrente no combate el contenido y alcance de la referida premisa argumental, que como decimos sirve de fundamento a la regularización controvertida, sino que elude la misma y la soslaya.

En efecto, la demanda no refuta el carácter personalísimo que la Inspección atribuye a los servicios que D. Jesús Carlos presta como consejero de otras sociedades, y por los que estas última no le retribuyen a él sino a la sociedad Eduardo Serra y Asociados, S.L.

La demanda soslaya ese debate, que es el único pertinente a los efectos aquí controvertidos, y comienza su argumentación con dos afirmaciones ajenas al mismo, a saber, que " la intervención que D. Jesús Carlos haya podido tener en los órganos corporativos de otras sociedades como representante persona física de ESYA trae causa directa de su condición de administrador único de esta última " y que " no hay en el caso, y así se acepta expresamente por el propio Acuerdo de liquidación, una prestación de servicios autónoma e independiente por parte de D. Jesús Carlos a favor de esas terceras sociedades, distinta a la propia de su labor de representante orgánico de ESYA " (p. 13 de la demanda).

Coincidimos por tanto con la apreciación de la Administración demandada cuando afirma, en las pp. 9 y 10 de su escrito de contestación, que " parte la recurrente de un hito erróneo y es que no se atribuye renta al Sr. Jesús Carlos por ser el representante de la empresa, sino por ser el profesional que desempeña esta función, sin añadido de la empresa, que es la base del ingreso cuestionado en estos años ".

A tenor de lo expuesto se alcanzan las dos siguientes conclusiones:

La primera conclusión es que no han resultado desvirtuadas en el presente recurso las razones en que se basan los acuerdos de liquidación, y que la resolución impugnada avala, para sostener el mencionado carácter personalísimo de los servicios prestados por D. Jesús Carlos como consejero de otras sociedades.

La segunda es que no resulta necesario profundizar en el examen de los restantes argumentos contenidos en la demanda pues se sitúan extramuros de la cuestión nuclear que aquí se discute, que es la relativa a si los servicios prestados por D. Jesús Carlos como consejero de otras sociedades, y por los que fue retribuida la sociedad Eduardo Serra y Asociados, S.L., eran o no personalísimos de aquel.

De modo que la controversia que se pretende plantear por la recurrente se basa en unos hechos determinantes que no son los del presente caso, según el resultado de las actuaciones, por lo que carece de sentido pronunciarnos sobre la misma.

En otras palabras, la decisión del caso, por lo que se refiere a este motivo de impugnación, no depende de la respuesta que se ofrezca a las cuestiones que se suscitan en la demanda.

El motivo se desestima.

Cuarto. *Sobre la infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con los servicios prestados por Eduardo Serra y Asociados, S.L. al grupo PRASA*

La recurrente sostiene que, a principios de 2010, comenzó a asesorar al grupo PRASA para reestructura su deuda y garantizar su continuidad. Debido a la dimensión del grupo y a la delicada situación financiera que atravesaba (con un pasivo superior a 1.750 millones de euros), la recurrente dedicó la mayor parte de sus recursos a este cliente, lo que explica que más del 90% de los ingresos contabilizados por aquella y los gastos en que incurrió durante este período estuviesen relacionados con los servicios prestados a la citada entidad (p. 4 de la demanda).

La actividad de negociación con las entidades financieras y los restantes acreedores del grupo PRASA fue desarrollada fundamentalmente por D. Luis Pablo, con el asesoramiento jurídico de D. Juan Francisco y con el asesoramiento de Archer Partners y otros colaboradores ocasionales. La labor desempeñada por D. Jesús Carlos, en tanto socio mayoritario y administrador único de la sociedad recurrente, quedó circunscrita a una labor institucional, de relaciones públicas y de intervención en la fase inicial y final de la relación de servicios. No hay constancia en el expediente de que D. Jesús Carlos participase de forma activa y continuada en las negociaciones y en el asesoramiento técnico-financiero prestado al grupo PRASA, existiendo una notoria desproporción entre el importe de los servicios facturados (casi 2 millones de euros) y las cinco reuniones o encuentros a los que asistió D. Jesús Carlos entre marzo y abril de 2010 (pp. 4 y siguientes de la demanda).

La Administración demandada, por su parte, sostiene que el grupo PRASA contrata el valor de actuación del Sr. Jesús Carlos, aunque este contrate colaboradores, y las operaciones que la Inspección valora a precio de mercado son los servicios que presta el socio a la sociedad, que a su vez suponen la intervención del socio en los servicios que la sociedad presta a terceros, y que se caracterizan por el carácter personalísimo de los mismos, de modo que sin la intervención del obligado no habría servicio (pp. 18 y siguientes del escrito de contestación).

A diferencia de lo que sucedía en el caso anterior, en el presente sí estima la Sala que las alegaciones realizadas y las pruebas aportadas por la recurrente desvirtúan la premisa que sirve de fundamento a la regularización impugnada.

En efecto, los acuerdos de liquidación consideran que también en este supuesto estamos ante una serie de servicios personalísimos de D. Jesús Carlos que se facturan al grupo PRASA a través de la sociedad recurrente, razonando al efecto que " de los hechos expuestos, que con mayor detalle figuran en el informe ampliatorio que acompaña al acta de disconformidad, solo resta concluir que la sociedad ESyA (que pertenece al Sr. Jesús Carlos) no podría realizar su actividad empresarial sin la ineludible intervención directa del Sr. Jesús Carlos que con su posición social y profesional proporciona el marco necesario e indispensable para que la entidad obtenga cualquier tipo de ingreso " (p. 8 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM001 y p. 8 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM000).

Sin embargo, estima la Sala que esa conclusión se alcanza por la Administración tributaria a partir de una serie de indicios insuficientes a tal fin y que la valoración administrativa no consigue dar cuenta de la totalidad de elementos obrantes en las actuaciones.

En cuanto a lo primero, la argumentación de la Administración gira fundamentalmente en torno a la posición social y profesional de D. Jesús Carlos y a sus cualidades y capacidades profesionales (pp. 8 y 24 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM001 y pp. 8 y 24 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM000).

Se trata, no obstante, de un argumento insuficiente pues no despeja del todo la cuestión a dilucidar, es decir, " si (Eduardo Serra y Asociados, S.L.) aporta un valor añadido a la actividad que desarrolla o si quien realiza la actividad es realmente don Jesús Carlos " (pp. 8 y 24 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM001 y pp. 8 y 24 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM000).

Decimos que es un argumento insuficiente para descartar ese valor añadido porque la sola consideración de las cualidades y capacidades profesionales de D. Jesús Carlos no prejuzga necesariamente el sentido de la respuesta que haya de darse a la cuestión antes apuntada.

Esas cualidades y capacidades profesionales pueden concurrir con una sociedad que, además, aporte un valor añadido a la actividad desarrollada. O pueden no hacerlo.

Lo importante es determinar los indicios que sustentan una u otra conclusión.

La Administración ha concluido, como se recoge en la p. 11 de la resolución impugnada, que "lo que el Grupo PRASA buscó, encontró y por lo que pagó esos cuantiosos honorarios fue por las capacidades técnicas y negociación e influencia del Sr. Jesús Carlos".

Conclusión a la que se llega a partir de los siguientes indicios:

(i) el relevante currículum de D. Jesús Carlos;

(ii) el hecho de que "todas las reuniones al más alto nivel que han tenido lugar entre ESyA y el personal de entidades financieras así como contactos con Hacienda para reflotar el Grupo PRASA han requerido de la indiscutible presencia del Sr. Jesús Carlos"; y

(iii) el hecho de que las colaboraciones de terceros para llevar a cabo esos servicios y gestiones " nada quitan ni añaden" (p. 11 de la resolución impugnada).

A juicio de la Sala, estamos ante un razonamiento insuficiente para concluir en el sentido indicado por la Administración tributaria.

Ya se ha señalado que las cualidades y capacidades profesionales de D. Jesús Carlos no determinan inequívocamente la respuesta a la cuestión litigiosa que se está examinando.

Tampoco prejuzga la cuestión de si la sociedad recurrente aporta o no valor añadido a la actividad desarrollada respecto del grupo PRASA el hecho de que D. Jesús Carlos asistiera personalmente a algunas de las reuniones.

Como sucedía en el punto anterior también aquí cabe apreciar que la indicada circunstancia puede darse tanto en un supuesto -la sociedad aporta valor añadido- como en el contrario -la sociedad no aporta valor añadido-

La potencia acreditativa de este indicio, ni aisladamente ni en conexión con el anterior, carece de la relevancia que la Inspección le atribuye. A partir del mismo se pueden inferir conclusiones distintas y contradictorias.

Y, lo más importante, se trata de un indicio que no descarta el posible valor añadido que la sociedad recurrente haya podido aportar a la actividad desarrollada en relación con las restantes actuaciones desarrolladas por aquella para el grupo PRASA y que la propia Inspección reconoce y admite como ciertamente realizadas.

Finalmente, el tercer indicio conecta con la segunda razón antes apuntada para descartar la tesis de la Administración a propósito de la regularización aquí enjuiciada, es decir, que la misma no consigue dar cuenta ni explicar la totalidad de los elementos de convicción presentes en las actuaciones.

Así, la Administración reconoce que los servicios se han prestado y que los mismos han consistido en la colaboración con la sociedad para salir de la grave situación económico-financiera en la que se encontraba el grupo PRASA (negociaciones con entidades financieras acreedoras y con Hacienda) - p. 8 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM001 y p. 8 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM000-.

También reconoce la Administración que para la prestación de esos servicios se ha requerido de la colaboración de terceros, si bien considera que esa colaboración carece de significación y relevancia a los efectos aquí enjuiciados (p. 11 de la resolución impugnada).

Sin embargo, a juicio de la Sala, la argumentación que emplea la resolución impugnada para descartar la relevancia de esa colaboración ha resulta desvirtuada en el presente recurso.

A este respecto cabe indicar en primer término que esos colaboradores a los que ha recurrido la sociedad recurrente para la prestación de los servicios al grupo PRASA son reconocidos por la propia Inspección dentro de los medios personales con los que aquella cuenta para el desarrollo de su actividad, bien directamente -como en el caso de D. Juan Francisco-, bien a través de otras sociedades -como en el caso de D. Luis Pablo o de D. Maximiliano-, admitiéndose también que por esa colaboración se han satisfecho las oportunas retribuciones (p. 3 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM001 y p. 3 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM000).

Presupuesto lo anterior la duda a despejar es si esa colaboración ha sido relevante o no y ello a fin de dar respuesta, a su vez, a la cuestión de si la recurrente ha aportado o no un valor añadido en relación a la actividad desarrollada por la misma para el grupo PRASA.

Pues bien, a partir de los elementos obrantes en las actuaciones y, en especial, de los aportados junto con la demanda, resulta razonable la tesis que sostiene la recurrente según la cual los servicios facturados no retribuyeron única y exclusivamente una actividad personalísima de D. Jesús Carlos sino un asesoramiento integral que aquella prestó al grupo PRASA y que requirió del trabajo y colaboración de distintas personas y entidades para la elaboración de propuestas, notas, informes, contratos, escrituras, etc. (pp. 5 y 6 y 27 de la demanda, por ejemplo).

Nos referimos, en concreto, a la muestra de los correos electrónicos aportada como documento nº 7 de la demanda que acreditan que D. Luis Pablo tuvo un papel fundamental en la prestación de los servicios a través de su labor técnica y negociadora, actuando como interlocutor principal de la sociedad recurrente con el personal o los directivos del grupo PRASA, con las entidades financieras acreedoras y con otros terceros implicados en las negociaciones, como se explica en la p. 6 de la demanda.

Papel que, por otra parte, se admite en cierta medida en los acuerdos de liquidación al reconocerse en estos que: " el Sr. Luis Pablo ha dirigido empresas públicas y privadas en diversos sectores industriales y desde 2006 colabora con el Sr. Jesús Carlos en ESyA, su participación, por conocimientos económicos, ha sido necesaria para que ESyA realizara su actividad empresarial... " (p. 8 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM001 y p. 8 del acuerdo de liquidación de 22 de julio de 2016, derivado del acta de disconformidad nº A02 NUM000).

La misma conclusión se alcanza respecto de labor de asesoramiento jurídico y de negociación desarrollada por D. Juan Francisco, a través de la muestra de correos electrónicos que se aporta como documento nº 8 de la demanda.

Y lo mismo cabe decir en relación a la tarea desarrollada por otros colaboradores como D. Maximiliano, socio único de Archer Partners, S.L., a través de los correos electrónicos aportados como documento nº 9 de la demanda.

Avalan también la tesis de la recurrente, por una parte, la descripción de los servicios que se detalla en el documento nº 11 de la demanda (" Nota resumen de la actividad desarrollada por ESYA en relación con el grupo PRASA", enviada por D. Luis Pablo a D. Maximiliano el 18 de mayo de 2011), en el que se explica el encargo recibido por la recurrente, la actividad desarrollada y los planes y propuestas de acción futura previstos; y, por otra parte, el contenido del documento nº 12 de la demanda (" Nota sobre el grupo PRASA (resumen de la relación con ESYA)" enviada por D. Luis Pablo a D. Maximiliano el 29 de abril de 2010.

En conclusión, la demanda se estima en este punto al estimar la Sala que las pruebas aportadas por la recurrente han desvirtuado el presupuesto de hecho al que se anuda la regularización controvertida -la falta de aportación de valor añadido por la sociedad recurrente a la actividad desarrollada en relación con el grupo PRASA-

El motivo se estima, sin necesidad de analizar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes.

Quinto. *Sobre la infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con los fondos aportados a Eduardo Serra y Asociados, S.L. por D. Jesús Carlos*

El siguiente motivo de impugnación se refiere a la operación de aportación de fondos que D. Jesús Carlos realizó a la sociedad recurrente en los años 2012 y 2013, que la Administración tributaria ha calificado de préstamo socio-sociedad y ha regularizado imputando a aquel unos ingresos por los intereses devengados a su favor.

A juicio de la recurrente, la regularización en cuestión adolece de falta de motivación e infringe la normativa aplicable en materia de precios de transferencia, el principio de legalidad tributaria y la prohibición de arbitrariedad en la actuación administrativa (pp. 29 y siguientes de la demanda).

La Administración demandada estima en cambio que el préstamo entre una sociedad y sus socios o administradores es una operación vinculada, por lo que a efectos fiscales debe valorarse a valor de mercado. Este hecho exige que la operación de préstamo contemple obligatoriamente el devengo de un interés, el cual debe ser al menos el del interés legal del dinero, aprobado anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. La parte recurrente no frece ninguna alternativa, más allá de la crítica (p. 32 de la contestación).

No se han desvirtuado por la entidad recurrente los hechos a que se anuda la regularización enjuiciada.

A partir de lo anterior hemos de ratificar el criterio administrativo que se controvierte en la demanda pues, por una parte, ha de partirse de la declaración de la resolución impugnada acerca de que " el ajuste no viene solo porque se hayan pagado unos intereses por debajo del precio de mercado, sino porque hay unos préstamos por los que no se ha pagado interés alguno" (pp. 16 y 17).

Y, por otra parte, en cuanto a la valoración de esa concreta operación a precios de mercado, en el presente caso no se ofrecen datos ni medios de valoración alternativos que conduzcan a alcanzar una conclusión distinta a la que se contiene en los acuerdos de liquidación y que resulta confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Así, si bien es cierto que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por ejemplo, sentencia de 4 de octubre de 2010 -ROJ: STS 5434/2010-) invita a obtener de la forma más ajustada posible el precio de mercado, atendiendo cuando sea posible a las circunstancias particulares, también lo es que ello se subordina a una condición inexorable: " si se tienen datos para ello". En tal sentido, sentencias de esta Sala y Sección de 28 de enero de 2016 (ROJ: SAN 634/2016) y de 11 de febrero de 2016 (ROJ: SAN 853/2016).

Condición que aquí no concurre toda vez que la entidad recurrente no ha aportado a las actuaciones base alguna a partir de la cual construir una valoración distinta y más ajustada a las circunstancias particulares del caso.

Sin que, por lo demás, sean estimables las restantes infracciones que se imputan en la demanda a propósito de este concreto aspecto de la resolución impugnada, pues se ha motivado de forma suficiente el criterio administrativo adoptado y, a partir de lo anteriormente expresado, el fondo de la regularización resulta conforme a Derecho.

El motivo se desestima.

Sexto. *Sobre la improcedente denegación de la deducibilidad de ciertos gastos*

La recurrente discrepa de la resolución impugnada y reitera su pretensión de que se reconozca la deducibilidad de una serie de gastos que, en su opinión, están claramente vinculados al desarrollo de su actividad (pp. 31 y 32 de la demanda).

La Administración opone que la recurrente solo alega cuestiones generales y no acredita la vinculación de los gastos con los ingresos, siendo la jurisprudencia muy clara sobre el régimen de la deducibilidad (p. 36 del escrito de contestación).

Coincidimos en este punto con el parecer de la Administración demandada a que se acaba de hacer mención.

La crítica que se advierte a este respecto en el escrito de demanda resulta excesivamente genérica (frente al razonamiento singularizado que se recoge al efecto en las pp. 17 y siguientes de la resolución impugnada y frente al contenido de la regularización practicada a propósito de esta cuestión) y apodíctica (afirmando el cumplimiento de los requisitos para la deducibilidad de estos gastos y su vinculación con los ingresos obtenidos por la sociedad, pero sin individualizar los concretos elementos de las actuaciones en que dichas afirmaciones encuentran su necesaria corroboración).

En estas condiciones, el recurso no puede merecer favorable acogida pues desconoce la Sala las concretas razones y los concretos elementos de prueba en virtud de los cuales debería admitirse la deducibilidad de cada uno de los gastos que la Inspección ha considerado no deducibles.

El motivo se desestima.

Séptimo. *Decisión del recurso contencioso-administrativo*

En atención a lo expuesto, se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad recurrente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 5699/2016 y 5701/2016).

En consecuencia, procede anular la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Octavo. *Costas*

Sin costas, al tratarse de una estimación parcial, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad (art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Eduardo Serra y Asociados, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 (R.G.: 5699/2016 y 5701/2016) y, en consecuencia:

Primero.

Anulamos la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, única y exclusivamente en los términos expresados en el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Segundo.

En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Tercero.

Sin costas, debiendo cada parte soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.