

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de mayo de 2025

Sala 1.^a

R.G. 1902/2024

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. *Servicio de representación prestado por un administrador en favor de la sociedad a la que administra.* La operación vinculada entre una sociedad A y su consejero o administrador persona física por la que este último asiste a los Consejos de Administración de otra entidad, Sociedad B, de la que la sociedad A es consejera, no implica un supuesto de doble vinculación, ya que el art. 18.2.b) LIS excluye expresamente del ámbito de la vinculación la retribución percibida por la sociedad por el ejercicio de su función de consejera o administradora de otra. Por ello, la retribución pagada por la sociedad B a la sociedad A por asistencia al Consejo de Administración es un valor adecuado a efectos del método del precio libre comparable del art. 18.4.a) LIS respecto a la operación vinculada entre la sociedad A consejera y su administrador persona física que asiste a los Consejos de Administración.

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. No se aprecia culpabilidad. *Interpretación de la norma en base a criterios de la Administración Tributaria que fueron modificados posteriormente.* El obligado tributario actuó amparado por una interpretación razonable de la norma, excluyendo así la negligencia exigible para sancionar. El TEAC recuerda que en materia sancionadora no rige un sistema de responsabilidad objetiva y que corresponde a la Administración acreditar la existencia de culpabilidad, lo que no sucede cuando el contribuyente se apoya en criterios administrativos previos, aunque posteriormente hayan sido modificados. En este sentido, el Tribunal destaca que el cambio de criterio no puede proyectarse retroactivamente en perjuicio del contribuyente a efectos sancionadores, pues ello vulneraría los principios de seguridad jurídica y de culpabilidad. La existencia de resoluciones anteriores del propio TEAC en sentido distinto refuerza la idea de que la conducta del obligado tributario no puede calificarse de negligente, sino como jurídicamente defendible en el contexto interpretativo existente en el momento de realizarse.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 01/03/2024 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 29/02/2024 contra la resolución dictada el 18-01-2024, en primera instancia, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña en las reclamaciones económico-administrativas 08-13972-2022, 08-19016-2022, 08-19017-2022, 08-19018-2022, 08-06899-2023, 08-13743-2023, 08-13744-2023 y 08-13745-2023 acumuladas. La resolución desestima las reclamaciones planteadas contra acuerdo de liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicios 2016 a 2019, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de ... de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por un importe total a ingresar de 700.368,25 euros así como contra acuerdo de imposición de sanción derivado de la citada liquidación. La cuantía del recurso asciende a 207.908,18 euros (liquidación IRPF ejercicio 2019).

SEGUNDO.- Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por los órganos de la Inspección Regional, en fecha 04-11-2022 se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación de carácter provisional. En el que se hizo constar que:

a) Había presentado autoliquidación, en régimen de tributación individual, por el IRPF ejercicios 2016 a 2019.

b) Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada en fecha 13-05-2021 con alcance general de los periodos objeto de comprobación del IRPF.

El obligado tributario es socio de la entidad **XZ** (...) (XZ), ostentando un 43,53% en los ejercicios 2016 a 2018 y 44,94% en 2019 (el resto de capital lo ostenta su cónyuge). Además es administrador único en 2016 y solidario (con su hija) a partir de 2017 de la citada entidad.

Desde la escisión de **XZ** el ... -2016 (aunque la citada operación de reestructuración empieza a ser efectiva en 2018) es presidente de **TW**, SL (...) (TW), convirtiéndose en la nueva sociedad administradora de las entidades del Grupo en sustitución de **XZ** (la remuneración pactada con XZ pasa a ser favor de la nueva sociedad, TW). Desde ... de 2018 el obligado tributario ostenta la condición de socio de **TW** con una participación de 43,52 %.

Síguenos en...



La entidad **XZ** fue constituida en fecha ... -1991 y es una sociedad holding que participa en dos grupos de sociedades: el Grupo **DM SL (DM)** (participando en un 70%) y el Grupo **QR**. La principal actividad de **XZ** consiste en el ejercicio de funciones de administradora de **DM**. La entidad **XZ** es administradora social de varias empresas en las que participa de forma indirecta y principalmente a través de la sociedad **DM** (en la que participa un 70%) y para la que se nombra al obligado tributario como persona física representante de la persona jurídica.

En los ejercicios comprobados el obligado tributario ha declarado rendimientos del trabajo sujetos y no exentos percibidos de la sociedad **XZ** por importe de 131.950 euros en 2016 y 2017 y de 75.400 euros en 2018 y de la entidad **TW** por importe de 56.550 euros en 2018 y 131.950 euros en 2019. Estas rentas se obtienen por el ejercicio de funciones como persona física representante de **XZ** (2016 a 2018) y **TW** (2018 a 2019) en sus funciones de administradora. El obligado no presta servicios en otras ramas de actividad de **XZ / TW**.

c) Sin embargo, en el curso de la comprobación, tras la valoración conjunta de los indicios recabados, la Inspección regularizó a valor de mercado las operaciones vinculadas entre el obligado tributario y las entidades **XZ** y **TW** por los servicios de administración prestados por el citado obligado tributario como persona física representante de la sociedades vinculadas (administradoras de diversas empresas en las que participa indirectamente a través de **DM**).

TERCERO.- Trayendo causa de los hechos descritos, en fecha 22-05-2023 se dictó acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, por un importe total de 212.687,35 euros, por la comisión de una infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del ejercicio 2018. Además, en el resto de ejercicios (2016, 2017 Y 2019) se sanciona por la comisión de una infracción grave prevista en el artículo 18.13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) consistente en no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

CUARTO.- Disconforme con los acuerdos anteriores, de liquidación y de sanción, se interpuso frente a los mismos sendas reclamaciones económico-administrativas dirigidas al TEAR de Cataluña, que se tramitaron de forma acumulada, las cuales fueron desestimadas en resolución de fecha 18-01-2024, notificada el 29-01-2024.

QUINTO.- Frente a la resolución del TEAR, se interpuso el presente recurso de alzada ante este TEAC.

SEXTO.- El 16-10-2024 tuvo lugar la entrada de un escrito complementario de alegaciones, haciendo referencia a la reciente sentencia del Tribunal Supremo (TS) de fecha 15-07-2024 (núm. recurso 7861/2022).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- Comenzando por las cuestiones formales, la primera alegación literalmente es la *"Infracción de los artículos 105 y 235.3 LGT. El expediente administrativo está manifiestamente incompleto: faltan casi la totalidad de los documentos que motivan la liquidación y sanción recurridas"*.

Se alega que para la regularización de las operaciones vinculadas se han utilizado datos obtenidos en el procedimiento con las entidades vinculadas **XZ** y **TW**, los cuales no se han incorporado al expediente. En consecuencia, se considera que la Administración no prueba los elementos de hecho que motivan la liquidación y la sanción tributaria. En concreto, se argumenta que faltan todos los documentos que justifican los ajustes por operaciones vinculadas de las mercantiles **XZ** y **TW** y que la AEAT efectúa múltiples cálculos y análisis de funcionabilidad y comparabilidad, respecto de una documentación que no consta en el expediente administrativo y que su origen deriva única y exclusivamente de los expedientes de las entidades **XZ** y **TW**.

A juicio de este TEAC, pese a que no conste en el expediente, como se alega, los documentos obtenidos en los procedimientos inspectores con las entidades vinculadas, se aprecia que dicha omisión no ha causado ninguna indefensión al interesado.

En casos como el que nos ocupa, en los que la operación vinculada que se valora en sede de las sociedades es la desarrollada por el socio y administrador, este es perfectamente conocedor de todo lo que acontece en relación con la sociedad y, en particular, en el seno de los procedimientos inspectores.

En el presente caso está acreditado el conocimiento por parte del socio y/o de su representante de cuanto acontecía en el procedimiento inspector seguido frente a las sociedades:

- Tanto en los procedimientos seguidos con la sociedades como con el interesado, el representante ha sido el mismo, Don Bts.

- En las actas de IRPF (incoadas por los mismos actuarios que incoan las actas de IS) se hace constar que, en paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación cerca de las sociedades **XZ** y **TW**, en el curso de las cuales se ha puesto de manifiesto la incorrecta valoración de las operaciones realizadas entre dichas sociedades y su socio y administrador. Y se detallan todos los hechos comprobados por el actuario que resultan relevantes para la comprobación del socio. Así, entre otras consideraciones, se reproducen el desglose de los ingresos recibidos por las sociedades a razón de los servicios prestados como administradoras y se detallan los gastos deducidos por las sociedades en los ejercicios objeto de comprobación.

- Durante las actuaciones inspectoras ni él ni su representante alegaron indefensión (un auténtico desconocimiento de los hechos en que se basa la comprobación o de los motivos en que se fundamenta la regularización), lo que, en palabras del Tribunal Supremo (TS), *"es bien indicativo de la carencia de obstáculo real alguno para la integridad del derecho de defensa que el recurrente no ha aducido ningún óbice de indefensión o merma de garantías reales en tal sentido"*.

- Además, en todas las alegaciones presentada en las diferentes instancias, se aprecia un pleno conocimiento de las operaciones cuya valoración se ha cuestionado así como de todo de todos los elementos de que se ha servido la Inspección para proceder a la valoración.

En definitiva, es claro, a juicio de este TEAC, que las posibilidades de defensa del interesado no se han visto de modo alguno mermadas, ya que, como se aprecia, ha tenido un completo conocimiento tanto de lo actuado por la Inspección en las actuaciones seguidas con el mismo como de lo actuado con las sociedades vinculadas. Por ello, la falta de incorporación al expediente de comprobación del socio, en vía administrativa, de los documentos que obran en el expediente de comprobación de las sociedades vinculadas en que se basaron las valoraciones de las operaciones vinculadas, en ningún caso determinaría la anulabilidad de la liquidación.

Por otro lado, en lo que se refiere a las resoluciones de este TEAC de 15-07-2016 (00-04562-2014) y 22-02-2018 (00-02190-2013), citadas en el escrito de alegaciones, cabe señalar que no nos encontramos, en puridad, ante ese supuesto, pues, en el presente caso, todos los hechos relevantes tenidos en cuenta por la Inspección para valorar las operaciones vinculadas que fueron recabados en las actuaciones seguidas con las sociedades han sido identificados y citados, en el acta incoada por su IRPF al socio, y proceden, a su vez, de otras actuaciones inspectoras realizadas en paralelo, de modo que, salvo prueba de que el contenido que a ellos se atribuye no se corresponda con la realidad, deben darse por suficientemente acreditada en el expediente seguido con el socio la base fáctica de la regularización.

Todo lo anterior nos lleva a rechazar que deban anularse los actos impugnados por cuestiones formales o porque el expediente se encuentre incompleto.

CUARTO.- Continuando con la regularización de operaciones vinculadas, la segunda alegación literalmente es la *"improcedente corrección valorativa de la operación vinculada por las retribuciones que perciben las entidades **XZ** y **TW** en calidad de administradoras. Vulneración del artículo 18.2 de la LIS"*.

Se alega que al obligado tributario, quien es propietario del 70% del Grupo **DM** a través de **XZ**, y siendo a su vez Administrador de **XZ**, se le está aplicando una regularización por operaciones vinculadas vulnerando la prohibición expresa prevista en el artículo 18.2 b) de la LIS. Se añade que, en relación con esta cuestión, la Inspección ha incurrido en varias contradicciones (reconociendo que no se valora la función de administrador de la entidad **XZ/TW**, pero utiliza como comparable la renta que obtiene las citadas entidades vinculadas en su función de administradoras de otras entidades del grupo). Es decir, se defiende que las rentas percibidas de las entidades **XZ** y **TW** se deben a su función de *"administrador"* de dichas entidades, no teniendo dicha operación la consideración de vinculada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18.2 b) de la LIS.

A la vista de las alegación planteada, la primera cuestión objeto de debate consiste en determinar si las operaciones realizadas entre el obligado tributario y las entidades **XZ** y **TW** son operaciones vinculadas en los términos del artículo 18 de la LIS y, en consecuencia, procede la corrección valorativa a valor normal de mercado realizada por la Inspección.

El citado artículo 18.2 de la LIS, regulador de las operaciones vinculadas, establece que:

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

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

Síguenos en...



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

(...)

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."

En aplicación de este precepto, la Inspección considera que existen operaciones vinculadas entre el obligado tributario y la sociedades **XZ / TW**, en tanto que las rentas se perciben por la prestación de servicios que efectúa en su condición de representante voluntario de las sociedades vinculadas las cuales son administradoras de otras entidades y no en el ejercicio de su función de administrador de las mismas. Por tanto, no siendo objeto de valoración la retribución percibida por el obligado tributario por el ejercicio de sus funciones de administrador en las sociedad vinculadas **XZ / TW**, entiende la Inspección que no es de aplicación la excepción prevista en el citado artículo 18.2 b) de la LIS. Y por ende, siendo el obligado tributario socio y administrador de las entidades, dichas operaciones tienen la condición de operaciones vinculadas, debiendo ser de aplicación el régimen de las operaciones vinculadas previsto en el artículo 18 de la LIS.

Con carácter previo, conviene recordar que la LIS, en relación con el anterior Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (aplicable hasta 31-12-2014), introduce en la letra b) del artículo 18.2 LIS, el siguiente inciso: *"salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones"*. De tal manera que, con la entrada en vigor de la nueva redacción no existe vinculación entre el administrador y la administrada y, por tanto, tampoco obligación de valorar las retribuciones del administrador a valor de mercado, cuando estas estén retribuyendo el ejercicio de las funciones propias de su cargo.

Ahora bien, a juicio de este TEAC, compartiendo lo señalado por la Inspección y por el TEAR, en este caso lo que se está valorando es la retribución que percibe el obligado tributario por su función de representante de las sociedades vinculadas, y no por su cargo de administrador de dichas entidades vinculadas. Es decir, se trata de unas funciones de representación de unas personas jurídicas que son, a su vez, administradoras de otras sociedades, pero que son ajenas a su cargo de administrador de las entidad **XZ / TW**. De hecho dichas funciones de representación podían haber sido encomendadas y realizadas por una tercera persona y no por el administrador de las sociedades **XZ / TW** administradores de las otras entidades.

Este TEAC se ha pronunciado en resolución de 24-9-2024 en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (RG) 00-01354-2023 en la que se fija la siguiente doctrina vinculante:

<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.>

Siendo perfectamente aplicable el criterio reproducido al caso que nos ocupa, este TEAC no puede más que rechazar la cuestión alegada sobre la vulneración del artículo 18.2 b) de la LIS y confirmar la condición de operación vinculada en los términos del artículo 18.2 del LIS entre el obligado tributario y las entidades **XZ** y **TW**, ya que el obligado tributario es socio y administrador de las citadas entidades, y la retribución que se está valorando, no lo es por su función de administrador, sino por su función de representante de las entidades vinculadas, que a su vez son administradoras de varias entidades del grupo.

A efectos tributarios, para determinar la relación que une a la persona física (Sr **Enn**) y a las sociedades (**XZ/TW**), hay que concluir que sí existe una relación de vinculación porque en este caso no se está valorando la retribución que **XZ/TW** satisface al Sr **Enn** por su condición de administrador en estas, sino por su condición de representante para que dicha entidades puedan desempeñar su cargo de administradoras en otras sociedades.

En este caso, se trata de operaciones que realizan personas vinculadas (Sr **Enn** y **XZ**) en los términos de la letra a) y b) de los citados artículos, atendiendo a la condición de socio y de administrador que el interesado tiene en la sociedad, puesto que las retribuciones que se están valorando son las que recibe el obligado como representante de la persona jurídica administradora y no el ejercicio de funciones como administrador de **XZ**. Se cumplen los requisitos subjetivos y también los objetivos.

Por todo ello, deben desestimarse las alegaciones en este punto, siendo el acuerdo impugnado conforme a Derecho, por concurrir los requisitos necesarios para aplicar la regla de valoración propia de las operaciones vinculadas.

Síguenos en...



QUINTO.- Como siguiente cuestión, planteada en el escrito de alegaciones complementarias de 16-10-2024, se alega que no es válido el comparable interno utilizado por la Administración porque existe vinculación entre la sociedad **XZ/TW** y las administradas.

Para fundamentar su pretensión se adjunta al escrito la Sentencia del TS de 15-07-2024 (num.rec.: 7861/2022) en la que se pronuncia sobre la valoración de las operaciones vinculadas entre una persona física designada como representante de una persona jurídica administradora de otra sociedad. En la citada sentencia, referida al IS 2011 a 2014, para un supuesto de método de precio de reventa, el TS niega la posibilidad de que la Administración pueda utilizar comparables internos basados en operaciones vinculadas *"lo cual supone desconocer las esencias del método utilizado y, asimismo, el incumplimiento del principio de plena competencia"*. Señala el interesado que, pese a tratarse a un método distinto al utilizado en el presente caso (método precio comparable), la citada sentencia es perfectamente aplicable, ya que en ambos casos se incurre en el mismo error de comparabilidad para determinar el precio de mercado que no es otro que el de tomar como referencia el valor determinado en una operación vinculada.

Por su parte, para proceder a la valoración de las operaciones vinculadas entre el obligado tributario y las entidades **XZ /TW**, considero como método más adecuado el del "precio libre comparable", previsto en la letra a) del artículo 18.4 LIS, que dispone lo siguiente:

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

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

(...).".

La Inspección, para realizar la valoración de las operaciones vinculadas a valor normal de mercado, utiliza el método de precio comparable, pues considera que existe un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad. En concreto, se ha utilizado como comparable la retribución percibida por las entidades **XZ /TW** de las sociedades administradas por dichas entidades, ya que, dicha retribución respondía al ejercicio de las mismas funciones y a la asunción de los mismos riesgos ejercidos y asumidos por el obligado tributario en su función de representante de las entidades **XZ /TW**.

Esto es, teniendo en cuenta el carácter obviamente personalísimo de la actividad desarrollada, el mejor método de comparación susceptible de ser aplicado, resultó ser el que confrontaba el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio con el pagado a su vez por ésta a quien constituía elemento esencial del servicio ofrecido. Éste ha sido además el criterio de este TEAC en expedientes similares al que nos ocupa, expresado en resolución de fecha 03/11/2016 RG 00-04709-2013, en la que se señala:

<En cuanto al procedimiento de valoración a precio normal de mercado de los servicios prestados por el socio-persona física a la sociedad, teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio, el mejor método de comparación es el que enfrenta el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio, con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del servicio, sin necesidad alguna de recurrir a comparables externos, por cuanto sólo el servicio que presta el socio a la sociedad es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes.>

Los ingresos obtenidos en el ejercicio de la actividad de las entidades **XZ / TW** lo han sido por la participación del Sr. **Enn** en el Consejo de Administración de las entidades del Grupo **DM**, pues ha sido la propia Junta General de tales entidades la que han designado al Sr. Enn como representante de las Administradoras personas jurídicas, de forma personal y efectiva, sin que esa función se pueda transferir a un tercero, siendo una actividad de carácter personalísimo.

En lo que respecta a la improcedencia del comparable interno utilizado por la existencia de vinculación entre las entidades **XZ /TW** y las administradas, procede rechazar en primer lugar la aplicación de la sentencia del TS citada por el interesado, ya que no sólo se refiere a un supuesto de método de precio de reventa, sino que además se trata de ejercicios 2011 a 2014, en los que era de aplicación el TRLIS, y no la LIS, como en el caso que nos ocupa. Dicha diferencia, como ya se detalló previamente, tiene especial transcendencia en este caso, más cuando se trata de un comparable interno de retribución de cargo de administrador, que con la nueva redacción del artículo 18.2 b) de la LIS no tiene la consideración de operación vinculada.

Asimismo, en fecha muy reciente, 25-02-2025 RG 00-07833-2023, este TEAC ha resuelto recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio fijando, como doctrina vinculante, el siguiente criterio:

<En los supuestos de doble vinculación en los que el socio persona física presta servicios profesionales a la sociedad en la que participa mayoritariamente y de la que es administrador, y esta, a su vez, presta los mismos servicios a otra entidad vinculada y a terceros, el método del coste incrementado estará correctamente utilizado para valorar el servicio prestado por la persona física, cuando la sociedad intermedia aporte escaso valor añadido, siempre que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes

de vinculados y de terceros sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección y el comparable sea un margen sobre el coste de producción de servicios que le permita obtener al prestador del servicio un beneficio apropiado, teniendo en cuenta las funciones que desarrolla, los riesgos y los activos.

Que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección para esa utilización del método incrementado requiere: (I) que la Inspección haya reconocido efectivamente esa vinculación y, por tanto, que se trate de ingresos derivados de operaciones vinculadas, y, tras haber constatado que lo son, (II) haya decidido no regularizarlas, porque considere que las mismas se habían realizado a "valor de mercado", es decir sin ningún tipo de contaminación o artificiosidad, y así lo haya recogido inequívocamente.>

Sin embargo, interesa precisar que esta doctrina no resulta de aplicación en el caso analizado en el presente supuesto, por cuanto no nos encontramos en un supuesto de doble vinculación, toda vez que el artículo 18.2.b) de la LIS excluye expresamente del ámbito de la vinculación a la retribución percibida por la entidad por el ejercicio de su función de consejera o administradora de otra:

"Artículo 18. 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:

(...)

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

(...)."

En definitiva, la operación vinculada entre una sociedad y el consejero o administrador persona física por la que éste asiste a los Consejos de Administración de otra entidad de la que la sociedad es consejera no implica un supuesto de doble vinculación, ya que el artículo 18.2.b) de la LIS excluye expresamente del ámbito de la vinculación la retribución percibida por la sociedad por el ejercicio de su función de consejera o administradora de otra. Por ello, la retribución pagada por la entidad a la sociedad por asistencia al Consejo de Administración es un valor adecuado a efectos del método del precio libre comparable del artículo 18.4.a) de la LIS respecto a la operación vinculada entre la sociedad consejera y el administrador persona física que asiste a los Consejos de Administración.

Este criterio se reitera en otra resolución aprobada en esta misma fecha 22-05-2025 00-06500-2022, por lo que constituye doctrina reiterada de este TEAC en los términos establecidos en el artículo 239.8 de la LGT y modifica el previo criterio reflejado en la resolución de 20-03-2024 00-01784-2023 de este mismo TEAC, que había mantenido que el método del precio libre comparable no era adecuado en un caso idéntico, por faltar la condición de independencia o ajeneidad. La razón del cambio de criterio es que, como se ha señalado, el artículo 18.2.b) de la LIS excluye que la vinculación se aplique a una entidad y sus consejeros y administradores precisamente en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones, por lo que la retribución pagada por una entidad a otra entidad administradora no es una operación vinculada y, por tanto, existe independencia o ajeneidad reconocida legalmente respecto a dicha operación al excluirla del ámbito de las operaciones vinculadas. Por ello, puede utilizarse para valorar la operación vinculada entre una persona física y la sociedad administradora, siendo dicha persona física administrador o consejero de la sociedad administradora.

De todo lo expuesto, procede la desestimación de todas las cuestiones planteadas por el reclamante en relación con la regularización derivada de las operaciones vinculadas, confirmando la liquidación impugnada.

SEXTO.- En cuanto al acuerdo sancionador, en primer lugar, se alega que no concurre el elemento objetivo de las infracciones tributarias sancionadas, por las alegaciones ya realizadas respecto a los acuerdos de liquidación.

Conforme a lo resuelto en los Fundamentos de Derecho anteriores, en los que se han desestimado las pretensiones del recurrente y se ha considerado que el acuerdo de liquidación es ajustado a Derecho, no procede admitir la alegación relativa a la falta de tipicidad.

Los hechos probados han puesto de relieve que el obligado tributario ha dejado de ingresar en plazo reglamentario (conducta tipificada en el artículo 191.1 LGT) deuda tributaria en el ejercicio 2018 y que ha incumplido la obligación aportar la documentación relativa a operaciones vinculadas en los demás ejercicios comprobados (conducta tipificada en el artículo 18.13 de la LIS).

De acuerdo con el artículo 191 de la LGT:

"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley."

El artículo 18.13 del LIS establece lo siguiente:

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

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

SÉPTIMO.- Como siguiente cuestión, se alega ausencia de elemento subjetivo. Y se añade que no se cumplen los requisitos para la imposición de las sanciones por operar la exclusión de responsabilidad por interpretación razonable de la norma.

El artículo 183.1 de la LGT dispone:

"Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."

Por su parte, el artículo 24 del Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST) aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre:

"El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente."

De lo expuesto se desprende que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino que es suficiente un cierto desprecio o menoscabo de la norma, esto es, una relajación en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Esto significa que en materia de infracciones tributarias no existe un régimen de responsabilidad objetiva excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado sin atender a la conducta del contribuyente. Corresponde a la Administración probar que concurre el elemento subjetivo que determinan la culpabilidad del sujeto en la comisión de infracciones.

En el presente caso, este TEAC considera que no concurre el elemento subjetivo, en cuanto este mismo TEAC ha considerado, como se ha señalado en un Fundamento de Derecho anterior, que no procedía regularizar una conducta similar, aunque en esta resolución se cambie el criterio, como se refleja. Por ello, procede estimar en este punto el recurso de alzada y anular el acuerdo sancionador subyacente.

OCTAVO.- Como recapitulación este TEAC debe estimar en parte el recurso, confirmando la resolución del TEAR en cuanto se refiere al acuerdo de liquidación subyacente, pero anulando dicha resolución en relación con el acuerdo sancionador y anulando igualmente dicho acuerdo sancionador subyacente.

Por lo expuesto

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...



Síguenos en...

