

Las labores del administrador configuradas como una prestación de servicios personalísimos vinculada

Análisis de la [SAN de 23 de febrero de 2022, rec. núm. 41/2019](#)

Lara Martínez Sánchez

Abogada en Vales y Asociados (España)

Doctorando en Derecho. Universidad de A Coruña (España)

Extracto

Analizamos la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2022 (rec. núm. 41/2019), en la que el tribunal debe determinar si se ajustaron a las normas de valoración a mercado de operaciones vinculadas las retribuciones acordadas por las labores propias del cargo de administrador, por un lado, y las retribuciones de los servicios financieros y contables que, presuntamente, el mismo administrador persona física presta a la entidad que administra y que esta presta, a su vez, a terceros. El dilema acerca de si determinados servicios prestados pueden considerarse o no personalísimos, o incluso sin acudir a esta calificación, de si las sociedades que se interponen entre la persona física y el cliente final aportan o no valor a los servicios prestados, constituye un permanente foco de conflictividad. Esto requiere de la jurisprudencia una especial atención a los elementos de prueba, y su valoración en conjunto con las cuestiones que a lo largo del procedimiento se han acreditado, y que actúan ya como premisas en el enjuiciamiento de cada elemento de discusión. Este enfoque, el del análisis sustantivo, es precisamente el que echamos en falta en la sentencia que analizamos, que, en nuestra opinión, no va más allá de una revisión superficial.

1. Supuesto de hecho

El supuesto fáctico no queda claramente recogido en la sentencia que, en el apartado «Antecedentes de interés», no describe con exactitud las circunstancias en que se produjeron las operaciones de cuya retribución se discute si se ajustó a las normas de operaciones vinculadas. Trataremos, entonces, de ordenar los hechos recogidos en la sentencia:

Sabemos que la regularización recurrida se produce en el marco de un procedimiento de inspección, del que se derivan dos acuerdos de liquidación en concepto de impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 2011, 2012 y 2013. Amparándose en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria regulariza, por un lado, la valoración de dos tipos de operaciones realizadas entre el socio y administrador único de la entidad y esta y, por otro lado, recalifica la operación de aportación de fondos realizada por aquel.

En primer lugar, la Dependencia Regional de Inspección regulariza el valor de las retribuciones del administrador único por esta labor, utilizando como comparable la retribución que la sociedad administrada percibe de otras en cuyo consejo de administración participa. El fundamento de la Administración para ello parte de la presunción de que el nombramiento de la sociedad como consejero por las entidades no vinculadas responde

al hecho de que es la persona física que le representa, su administrador único, quien realiza las funciones propias de consejero y es este, por consiguiente, quien debe percibir las retribuciones previstas por el ejercicio de estas funciones, sin que la sociedad aporte ningún valor adicional.

La recurrente discrepa y pone de manifiesto que la intervención de la persona física en los órganos de administración de las entidades no vinculadas obedece únicamente a su condición de administrador de la persona jurídica designada para ello, debiendo deslindarse la relación jurídica que la entidad mantiene con sus administradas y la relación jurídica que mantiene con su propio administrador, cuya retribución es, además, gratuita en los ejercicios objeto de comprobación. Por ello, concluye, aplicar las reglas de valoración de operaciones vinculadas a la prestación de sus servicios como administrador único sería contrario a derecho, por contravenir lo previsto en los estatutos de la sociedad en cuanto a la retribución del órgano de administración.

El segundo tipo de operaciones que se regulariza consiste en la prestación de servicios financieros y contables del socio y administrador único a la entidad, que esta a su vez presta a terceros. En los ejercicios objeto de comprobación los servicios están dirigidos a un grupo en particular, al que la entidad destina la mayor parte de sus recursos por su delicada situación financiera. Pues bien, sostiene aquí la Administración que la razón por la que los servicios de la entidad son contratados por el grupo no es más que la intervención personal de su socio y administrador único en su ejecución y, por tanto, ni los colaboradores que intervienen ni la sociedad que media en su prestación añaden a estos valor alguno; de suerte que, sin la intervención personal del socio y administrador, no existiría el servicio.

La recurrente sostiene aquí que la intervención del socio y administrador único quedó circunscrita a una labor institucional, interviniendo en la fase inicial y final de los trabajos, sin que haya constancia en el expediente de que participase de forma activa y continuada en las negociaciones y en el asesoramiento técnico-financiero prestado.

En tercer y último lugar, la Administración recalifica como préstamo socio-sociedad la aportación de fondos que el primero realizó en los años 2012 y 2013 y, tratándose de un préstamo, regulariza el interés que debió devengarse conforme su valoración a valor de mercado.

La recurrente apunta aquí a la falta de motivación de la regularización practicada y a la infracción de las normas aplicables en materia de precios de transferencia, el principio de legalidad tributaria y la prohibición de arbitrariedad en la actuación administrativa. De la somera lectura de la sentencia analizada en el presente artículo se extraería que, cuanto menos, la regularización no fue suficientemente motivada, pues nada se dice acerca de las consideraciones que llevaron a la Administración a practicar la recalificación y valoración de las aportaciones realizadas por el socio, como luego analizaremos.

2. Doctrina del tribunal

En línea con el esquema trazado en el planteamiento del supuesto de hecho, distinguiremos aquí tres cuestiones: las dos primeras pivotan acerca del carácter personalísimo de los servicios prestados por una entidad a un tercero y que, supuestamente, pondrían en evidencia que la prestación la ejecuta, genuinamente, la persona física vinculada; en un caso referido a las funciones propias de un miembro del órgano de administración y, en el otro, a la prestación de servicios financieros y contables. La tercera cuestión, apartada de la discusión central del presente comentario, pero de la que queremos introducir una breve consideración, se refiere a la calificación como préstamo de las aportaciones de fondos propios realizadas por el socio a la entidad.

La primera cuestión se refiere a la infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con las retribuciones procedentes de la participación del administrador persona física en los consejos de administración de otras sociedades. La Sala parte de la apreciación de una discrepancia entre lo que considera la premisa básica de la regularización y la crítica jurídica que se le dirige por la recurrente en la demanda: esta premisa básica la constituye el carácter personalísimo de los trabajos de consejero, que avala que las retribuciones percibidas por la sociedad administradora deban ir a parar a la persona física que actúa en su representación.

Entendiendo la Sala que las disquisiciones recogidas en la demanda interpuesta no refutan el contenido ni el alcance de lo anterior, considera que no han quedado desvirtuados los motivos en que se basan los acuerdos de liquidación y se apoya en esto para concluir igualmente que no es necesario profundizar en las demás cuestiones contenidas en la demanda, pues la cuestión nuclear –si las labores del administrador constituyen un servicio personalísimo– no ha sido rebatida y, con ello, el resto de argumentos pierden su virtualidad.

La segunda cuestión, referida a la infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con los servicios de reestructuración de deuda prestados por la entidad a un grupo de sociedades no vinculado, sí es estimada por la Sala. En esta ocasión, considera que las pruebas aportadas han desvirtuado el presupuesto de hecho al que se anuda la regularización controvertida ya que, como señala, las cualidades y capacidades personales del socio-administrador no determinan inequívocamente que se trate de servicios personalísimos, ni tampoco que la sociedad no aporte valor añadido a la actividad desarrollada respecto del grupo asesorado. Al contrario, del análisis de los elementos obrantes en las actuaciones, entiende razonable la tesis según la cual los servicios facturados no retribuyeron única y exclusivamente una actividad personalísima del administrador, sino un asesoramiento integral que la entidad 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.

La última cuestión se refiere a la recalificación de la operación de aportación de fondos que el socio y administrador único realizó a la sociedad recurrente, identificándola como préstamo socio-sociedad, con la consiguiente imputación de ingresos por intereses devengados a favor de este. La Sala confirma la calificación dada por la Administración por entender que la entidad recurrente no ha desvirtuado los hechos a que se anuda la regularización enjuiciada, y confirma también la valoración realizada por la Administración, apuntando a que no se ofrecen datos o medios de valoración alternativos que conduzcan a alcanzar una conclusión distinta a la que se contiene en los acuerdos de liquidación. Los hechos, en cambio, no aparecen recogidos en el fundamento, no hay más que una parca reproducción del criterio manifestado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución recurrida que no da pistas, en nuestra opinión, acerca de los motivos que conducen a la recalificación: «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».

3. Comentario crítico

3.1. Acerca de la configuración de los servicios personalísimos

En su fundamento tercero, respecto de la infracción de las normas sobre operaciones vinculadas en relación con las retribuciones procedentes de la participación del administrador persona física en los consejos de administración de las entidades administradas por la sociedad a la que representa, la Audiencia Nacional (AN) afirma coincidir con la apreciación de la Administración demandada al señalar esta 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». Es decir, del examen del expediente la Sala considera acreditado que el administrador persona física actuó representando a su administrada en los consejos de administración de entidades terceras sin que la sociedad aportase valor alguno, sin emplear más medios que los suyos propios, concluyendo que estamos ante un servicio personalísimo y, en mérito a esta calificación, entiende que los ingresos percibidos por la sociedad debió percibirlos el primero. Por esto, considera que determinar si las funciones propias del administrador son o no personalísimas constituye la cuestión nuclear del asunto.

Ciertamente, la relación entre una entidad y su administrador no es la propia de los servicios profesionales. Ya desde la revisión de la configuración de las retribuciones de los administradores que se produjo en el año 2008 como consecuencia de la conocida como *Sentencia Mahou* se alcanzó un consenso en cuanto a que la relación entre la sociedad y su administrador es de carácter mercantil, luego la retribución de esta relación queda presidida por lo previsto en los estatutos sociales, de acuerdo con lo establecido en la Ley de

sociedades de capital, y, en general y conforme al criterio jurisprudencial más reciente¹, de acuerdo con la voluntad de los socios puesta de manifiesto por otros medios de prueba, huyendo de lo que la AN ha denominado un «abuso de formalidad» en su Sentencia 1730/2022, de 29 de marzo (rec. núm. 769/2018 –NFJ086585–).

Si la Administración hubiese interpretado que nos encontramos ante una relación mercantil, habría descartado que las labores del administrador mereciesen retribución alguna, toda vez que en los estatutos se preveía que tal cargo era gratuito y, hasta donde sabemos, no consta en el expediente prueba alguna de que la voluntad de los socios fuese la de retribuir esta función.

La Dependencia Regional de Inspección, en cambio, planteó la relación de la entidad y su administrador como la propia del prestador-prestatario, y se valió de la regulación de operaciones vinculadas para transparentar la sociedad y atribuir las rentas percibidas al administrador persona física. Este enfoque de *look-through* no encuentra acomodo normativo, toda vez que el régimen de transparencia fiscal fue expulsado del ordenamiento en aras de la neutralidad en las actividades económicas, tal como se declaró en la exposición de motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

La Agencia Tributaria aclaró en su nota publicada el 25 de febrero de 2019 (Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2019), refiriéndose a la interposición de sociedades a través de las que las personas físicas prestan servicios profesionales, que, siendo lícita esta estructura, conviene distinguir dos tipos de situaciones:

- a) Aquellas en que la sociedad bien carece de medios personales y materiales suficientes para realizar la actividad profesional, o bien contando con tales medios no hubiera intervenido realmente en la prestación de los servicios. En este supuesto, estaríamos ante una mera interposición formal de la sociedad, debiendo la Administración acudir, en la regularización de estas situaciones, a la figura de la simulación recogida en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- b) Aquellas en que la sociedad cuente con medios personales y materiales suficientes para intervenir en la prestación de servicios, cuando no existan dudas de su

¹ La concepción de la «teoría del vínculo», que se consagró en 2008, volvió a ser objeto de revisión recientemente a raíz de los pronunciamientos de la AN en su Sentencia 1730/2022, de 29 de marzo (rec. núm. 769/2018 –NFJ086585–) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 5 de mayo de 2022 (asunto C-101/21 –NSJ063982–). Aunque esta revisión no afecta a la consideración que hacemos respecto de la relación mercantil del administrador y la sociedad, sí flexibiliza su compatibilidad con otras funciones que el administrador pueda desempeñar, que no necesariamente deberán quedar absorbidas por la relación mercantil, y cuya retribución, por consiguiente, puede ser objeto de revisión desde el prisma de operaciones vinculadas.

efectiva intervención, aunque esté por determinar el grado en que tal intervención deba retribuirse. En este otro supuesto, la Administración debe examinar si las prestaciones recibidas por uno y por otro fueron valoradas correctamente conforme a lo previsto en las normas de operaciones vinculadas.

Pues bien, si prescindiésemos totalmente de la verdadera relación existente entre la entidad y su administrador, como parece haber hecho la Administración, y nos propusiéramos analizar la labor del administrador como si de un servicio profesional se tratara, nos encontraríamos con este enfoque binario que propone la Agencia Tributaria:

Por un lado, y pese a que la Dependencia Regional de Inspección manifestó en sus liquidaciones que nos encontrábamos ante una entidad que no realiza función alguna («por ser el profesional que desempeña esta función, sin añadido de la empresa»), no cabe entender que nos encontramos ante una simulación. En primer lugar, porque, como la propia AN reconocerá al analizar la retribución de los servicios financieros y contables, la entidad cuenta con medios personales y materiales suficientes y, en segundo lugar, porque la aplicación de la simulación del artículo 16 de la LGT queda reservada para aquellos supuestos en que se produce una ocultación fáctica².

Por otro lado, partiendo de que la sociedad cuenta con medios suficientes e interviene directamente en la prestación del servicio, lo que queda a la Administración es valorar si la retribución de las partes vinculadas se ajustó al principio de plena competencia. No parece, por tanto, que acudir al régimen de operaciones vinculadas abra un cauce para imputar los ingresos percibidos por la prestación de servicios directamente al administrador, sino que lo procedente aquí sería un análisis detallado de las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos para determinar la retribución de mercado pertinente para cada una de las partes. El hecho de que el servicio en cuestión pueda calificarse como personalísimo podría actuar como un factor ponderador, pero en ningún caso debería servir para resucitar la figura de la transparencia fiscal: si la entidad contribuyó a la prestación del servicio, en alguna medida, su intervención merece una determinada retribución.

La doctrina fijada por la AN, que se ampara en la identificación de un servicio personalísimo para imputar las rentas directamente a la persona física vinculada, no solo plantea problemas en cuanto a su encaje en el principio de plena competencia, sino que genera

² Recordemos aquí lo apuntado por el Tribunal Supremo en su Sentencia 904/2020, de 2 de julio (rec. 1429/2018 –NFJ086714–) respecto de las figuras recogidas en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, al señalar que:

las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas.

enorme inseguridad jurídica, pues no están claras las condiciones en que ha de prestarse el servicio o los indicios que deben concurrir para poner de manifiesto que estamos ante un servicio personalísimo y que, por consiguiente, la sociedad que media en su prestación no merece retribución alguna. Tampoco es claro que el análisis dicotómico que distingue los servicios según sean personalísimos o no agote todas las posibilidades que pueden darse en la relación administrador-sociedad.

En nuestra opinión, si la Administración entendió que el administrador desempeñaba un *dual role*, y que además de las funciones inherentes al cargo de administrador desarrolló otras que correspondían a una efectiva prestación de servicios, debió identificar ambas para establecer una distinción en cuanto a su retribución: las primeras, como ya expusimos, quedarán retribuidas en la medida en que así lo prevean los estatutos sociales o la voluntad de los socios manifestada por algún otro medio; las segundas, que habrían de calificarse por la Inspección³, por ejemplo, como servicios de consultoría ex artículo 13 de la LGT, sí podrían analizarse desde el prisma del artículo 16 del TRLIS, analizando si las funciones y riesgos quedaron retribuidos de acuerdo al principio de plena competencia.

Si prescindimos de todo lo anterior y aceptamos, a pesar de lo esgrimido en las líneas anteriores, el enfoque planteado por la Administración y nos centramos en lo que la AN califica como la cuestión nuclear –si las funciones propias del administrador constituyen o no un servicio personalísimo–, nos encontramos con que, pese a otorgarle tal categoría, nada analiza al respecto en el fundamento tercero de su sentencia, aunque sí examina qué debe entenderse por un servicio personalísimo cuando trata la aplicación de las reglas de operaciones vinculadas a los servicios financieros y contables. Aquí, además, apunta a que se trata de una cuestión fáctica, de prueba, y precisamente por haber partido la Administración de una serie de indicios insuficientes, considera que la valoración administrativa no consigue dar cuenta de la totalidad de los elementos obrantes en las actuaciones. Para ello, atiende a los siguientes elementos:

Analiza, en primer lugar, si la posición social y profesional de la persona física, sus capacidades y cualidades, constituyen un indicio claro de que la prestación la realiza de forma autónoma, sin más medios que los propios; concluyendo que las características que quiera que posea la persona física no prejuzgan que nos hallemos ante un servicio personalísimo, es decir, aun teniendo todas las cualidades y habilidades necesarias para la prestación del servicio de forma autónoma, no quiere esto decir que, inequívocamente, lo haya ejecutado sin más medios que los suyos propios.

³ De ahí la importancia de la identificación de las funciones y su correcta definición pues, aunque la reciente jurisprudencia admite que la relación mercantil no agota todas las funciones que el administrador puede desempeñar para la sociedad, la calificación requiere una precisa identificación de la naturaleza jurídica del negocio.

Analiza, seguidamente, si la presencia del socio y administrador único en las reuniones y comunicaciones a través de las que se produce la prestación de los servicios de asesoramiento financiero son un indicio para determinar que la sociedad no aportó valor alguno a estos. Concluye aquí que esta cuestión no es tampoco decisiva, sino que su intervención podría darse tanto si prestase el servicio de forma autónoma, careciendo la entidad de medios, como en el caso contrario, en que actuase en el marco de un servicio para cuya prestación se empleasen más medios que los suyos propios.

Finalmente, analiza si se produjo la intervención de terceros en la prestación del servicio, y si esta intervención fue relevante para la ejecución de aquellos o no. Concluye que queda acreditado en el expediente que colaboraron terceras personas en la prestación, directamente o a través de otras sociedades, que su contribución fue efectivamente retribuida por la entidad, y que de las pruebas –los correos electrónicos, principalmente– se desprende que la intervención de terceros contribuyó sustancialmente a la prestación de los servicios financieros y contables.

Es abundante la jurisprudencia que trata de arrojar luz a la distinción de los servicios realizados directamente por la persona física de los realizados por la sociedad a la que está vinculada y, no siendo una cuestión clara, nos encontramos con que el órgano jurisdiccional debe acudir al análisis de los indicios, pruebas y elementos que nutren el expediente. Esto fue precisamente lo que motivó al legislador, al diseñar la norma en materia de operaciones vinculadas hoy en vigor, a ofrecer en el apartado 6 del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), un *puerto seguro* en la valoración de las retribuciones que el socio profesional debe percibir por su intervención en la prestación de servicios.

No es tan abundante, desafortunadamente, la jurisprudencia que analiza si las funciones del administrador constituyen o no un servicio personalísimo. Una buena muestra la encontramos en las Sentencias 1956/2020, de 25 de noviembre (rec. núm. 500/2020 –NFJ081628–), y 98/2021, de 10 de febrero (rec. núm. 1667/2019 –NFJ085534–), del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana: la primera de ellas analiza si se ajustó a las normas de valoración de operaciones vinculadas la regularización de las bases imponibles del impuesto sobre la renta de las personas físicas del administrador en los ejercicios 2010, 2011 y 2012; la segunda analiza la regularización practicada por la Administración en relación con el impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 2010 a 2013, pero ambas se refieren a las operaciones realizadas por el mismo grupo y su administrador.

Aquí, ante la propuesta de la Administración, que considera la retribución percibida por la persona jurídica consejera el parámetro para determinar la cuantía de la que debió ser la retribución del administrador persona física que la representaba, el TSJ hace las siguientes valoraciones: a las funciones del consejo de administración vienen referidas al buen fun-

cionamiento de la entidad administrada, que es una actividad singular, específica y propia de cada mercantil. Por esto, entiende, no cabe una

identificación *facie primae* de las tareas de miembro de un consejo de administración con las de administración de otra mercantil, salvo palmaria justificación de que el único contenido de la administración de una mercantil consista en la intervención de la misma como miembro del consejo de administración de la otra mercantil, en cuyo caso resultará la identidad de funciones.

Es decir, el tribunal admite que podría haber identidad en las funciones desarrolladas cuando el único mandato del administrador de la primera entidad fuese el de intervenir como representante de esta en el consejo de administración de sus administradas; en otro caso, la retribución percibida por la entidad consejera no es trasladable a la que debe percibir su propio administrador. Por tanto, habiendo sido acreditado que la entidad realiza una actividad económica y no la mera participación en los órganos de administración de las sociedades que administra, esta identidad de funciones se disipa, toda vez que el administrador de la primera entidad realizará otras tareas para garantizar el buen funcionamiento de esta, distintas de su intervención en los órganos de sus administradas. Finalmente, acude a los elementos de prueba aportados al expediente para determinar que la retribución del administrador persona física se ajustó a criterios de mercado: analiza, en primer lugar, los indicadores de la existencia de una actividad económica en la sociedad y, partiendo de que la actividad existe y es distinta de la mera administración de entidades terceras, destierra la hipótesis de que la entidad sea una construcción simulada. Acerca de la valoración de la retribución, en ambos pronunciamientos se apoya en informes de expertos independientes aportados por la parte recurrente.

Al contrario que el TSJ de la Comunidad Valenciana, la AN esquiva el análisis acerca de si las funciones realizadas por el administrador son o no personalísimas basándose en que la demanda, y los elementos de prueba aportados por la recurrente, no vencen la premisa de la Administración. Lo curioso es que sí llega a plantear este análisis, aunque no lo dirige a resolver esta cuestión, sino a valorar si los servicios financieros y contables lo fueron: en su fundamento cuarto, la sentencia confirma que la entidad mercantil realizaba una actividad económica, con sus medios, distinta de la que realizaba su administrador y que consistía, al menos, en la prestación de servicios financieros y contables. Asumiendo el presupuesto establecido por el TSJ de la Comunidad Valenciana, no puede admitirse, ya que las funciones realizadas por su administrador coincidían plenamente con las que realizaba en representación de la entidad al actuar como miembro en el consejo de sus administradas.

Recordemos que, al igual que ocurre con la retribución de los servicios del socio profesional, el legislador quiso, en la actual configuración del régimen de valoración de operaciones vinculadas de la LIS, resolver los conflictos que pudiesen darse aquí pues, en el

apartado 2 del artículo 18, específicamente excluye la retribución que el administrador perciba por el ejercicio de sus funciones del perímetro de vinculación.

¿A qué obedece esta previsión? Si el legislador trataba de reducir la conflictividad, ¿por qué no dar un *puerto seguro* en la retribución de los administradores como lo hizo con los socios profesionales? ¿Por qué eliminar por completo del tablero la discusión acerca de si la retribución del administrador puede resultar contraria a la que establecerían partes independientes? En el documento «Reconsideración y modificación del régimen fiscal de las operaciones vinculadas. La urgente necesidad de modificación del régimen actual», preparado por la Asociación Española de Asesores Fiscales en febrero de 2010, ya se incorporaba, entre otras propuestas, la eliminación de los supuestos de vinculación a las relaciones entre una sociedad y sus administradores o consejeros, adecuando así también en este ámbito nuestra regulación a la de los países de nuestro entorno.

Pues bien, pese a que las liquidaciones recurridas corresponden a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, en que aplicaba el TRLIS y, por tanto, las retribuciones del administrador por sus funciones constituían una operación vinculada, la AN pudo hacer una valoración prospectiva y, si no encontraba acomodo en la tesis expuesta por el TSJ de la Comunidad Valenciana, sí pudo valorar si las razones que motivaron al legislador para modificar la configuración del perímetro de operaciones vinculadas operaban ya en la realidad jurídica y económica de los ejercicios regularizados.

Pero es que, incluso omitiendo el proceso lógico-deductivo que apuntó el TSJ de la Comunidad Valenciana en las sentencias comentadas y un análisis de los fundamentos de la regulación en materia de operaciones vinculadas con el foco puesto en las actuaciones del legislador en los años posteriores, la AN pudo haber imitado el análisis realizado en su fundamento cuarto para discernir si los servicios financieros y contables fueron personálísimos o no.

De haber llevado a cabo el mismo razonamiento, habría analizado en primer lugar si las cualidades y capacidades de la persona física administradora le convierten en el candidato idóneo para actuar como miembro del consejo de las sociedades que la entidad administra y, siendo así, si la concurrencia de tales capacidades prejuzga el hecho de que interviniere de forma autosuficiente. En consonancia con lo dilucidado para el caso de los servicios financieros, debió haber concluido que estas capacidades no prejuzgan la cuestión. Es más, el nombramiento de la sociedad como miembro del consejo de administración no garantiza directamente la intervención de su administrador, sino que esta podría actuar representada por cualquiera con poder suficiente para ello y, en última instancia, la actuación de cualquiera que la represente quedaría atada por la función fiscalizadora de los socios.

Debió analizar, a continuación, si su intervención en los actos del consejo de administración demuestra por sí que este es un servicio para el que no se requiere más que esto, su participación. Al igual que en el apartado anterior, el mismo proceso lógico-deductivo

aplicado en el caso de los servicios financieros nos empujaría a entender que no, puesto que, como señala la propia Sala, la intervención del administrador único en representación de la entidad no pone de manifiesto que esta aporte un valor añadido, ni tampoco que no lo haga, pues tanto en un caso como en el otro se produciría igualmente su intervención, aun en términos de una mera representación.

Por último, debió analizar si en las actuaciones que la entidad realizó como miembro del consejo de administración intervino exclusivamente su propio administrador único o, por el contrario, puede acreditarse la intervención de otros. Debería aquí acudir al soporte documental que nutre el expediente para determinar si en la ejecución de las labores del administrador intervinieron terceros: si elevó a la junta de accionistas las cuestiones debatidas en los consejos de administración, en si se sirvió para su intervención de informes, documentos u otros elementos en cuya confección participasen colaboradores o terceros, si se sirvió de los medios materiales de la entidad para realizar análisis, consultas o, en fin, cualquier toma de decisiones.

Nada más lejos de la realidad, pues la Sala se limitó a manifestar que la parte recurrente no había superado las premisas acerca del carácter personalísimo de las labores del administrador y, valiéndose de ello, rechazó analizar las demás cuestiones planteadas por la recurrente; entre ellas, si la atribución de una retribución al administrador es contraria a derecho cuando la voluntad de la junta de accionistas, manifestada en los estatutos, es que el cargo sea no retribuido.

En fin, del análisis comparado de los argumentos expuestos por la AN en sus fundamentos tercero y cuarto, apreciamos una clara desproporción entre los medios y el afán puestos en dilucidar, en un caso y en otro, la misma cuestión; esto es, si la sociedad contribuyó en alguna medida a los servicios prestados y merecía por ello una determinada retribución.

3.2. Acerca de la recalificación de operaciones de aportación

Pese a que el tema central del presente comentario es el que hemos abordado en el apartado anterior, no queríamos dejar de introducir una consideración acerca del fundamento quinto de la sentencia: la Administración recalifica como préstamo socio-sociedad las aportaciones realizadas por aquel en los ejercicios 2012 y 2013, con la consiguiente imputación de ingresos computables en la liquidación del impuesto sobre sociedades por los intereses que debieron devengarse.

Aunque la recurrente pone de manifiesto en la demanda que se aprecia una actuación arbitraria, contraria al principio de legalidad, a la normativa aplicable en materia de precios de transferencia y carente de toda motivación, la AN no realiza un examen detallado para

disipar una posible carencia de la motivación debida; sin más, afirma que la recurrente no ofrece alternativas más allá de la crítica y no desvirtúa los hechos a los que se anuda la regularización practicada.

Sorprende, cuanto menos, que la Audiencia no considere si quiera los indicios de que partió la Administración para recalificar las aportaciones, pues tendría que haber valorado si concurrió el elemento sustancial para que se produzca una aportación, que es precisamente la voluntad del socio de contribuir, sin contraprestación, a los fondos propios de la sociedad. De hecho, lo que distingue la figura de la aportación de la de los préstamos es que aquella no constituye una contraprestación por la entrega de bienes o prestación de servicios, sino que su finalidad es únicamente la de contribuir a los fondos propios. Por ello, no es exigible, sino que se realiza a *fondo perdido*, sin generar la obligación de su devolución por la sociedad. Precisamente por ello, porque no hay obligación de devolver las cantidades recibidas –que sí podrían reembolsarse bajo determinadas premisas del art. 273 de la Ley 1/2010, de 2 de julio, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital– tampoco son retribuidas, no dan lugar al devengo de interés alguno.

Para distinguir, por tanto, si las cantidades que el socio entrega a la sociedad constituyen un préstamo o una aportación, nos encontramos de nuevo con el papel esencial de los documentos aportados al expediente, que deben arrojar luz acerca de la intención del socio de realizar una efectiva aportación. Este es precisamente el examen que realiza, y de forma minuciosa, el TSJ de Cataluña en su reciente Sentencia 931/2022, de 17 de marzo (rec. núm. 3591/2020 –NFJ086444–), al resolver acerca de si existió simulación en los préstamos formalizados entre partes vinculadas. Para alcanzar la conclusión de que, efectivamente, existió una simulación y tales préstamos no eran sino aportaciones, consideró los siguientes elementos: a) en primer lugar, del examen de los extractos bancarios concluye que, pese a que se producen devoluciones parciales de las cantidades pretendidamente prestadas, inmediatamente se realizan transferencias en sentido contrario por importes, además, incrementados; luego, el efecto neto de los movimientos de fondos ponen de manifiesto que lo que se produce es, en realidad, una serie de aportaciones realizadas a lo largo de ejercicios sucesivos; b) en segundo lugar considera la falta de formalización de los pretendidos préstamos ya que, pese a existir documentos de préstamo entre las partes vinculadas, no abarcan los periodos comprobados, no consta plazo de devolución, ni garantía aportada, ni consta que se presentase liquidación tributaria por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; c) aprecia, además, la falta de capacidad económica de la pretendida prestataria para hacer frente a la devolución de las cantidades recibidas, apuntando a que el resultado de su actividad en los ejercicios comprobados fue negativo y no contaba con personal en su plantilla. Estos elementos tomados como conjunto, apunta, resultan coherentes entre sí, explican el proceso lógico-deductivo que conduce a la conclusión de simulación que preside la regularización recurrida.

De nuevo, volviendo al texto de la sentencia objeto de comentario, echamos en falta una revisión en profundidad de las pruebas e indicios y, si de la documentación aportada o de los argumentos esgrimidos por la parte recurrente no se desprendiesen razones jurídicas para sostener que las cantidades entregadas por el socio a la sociedad constituyeron una aportación de fondos, una fundamentación motivada de sus conclusiones.

En conclusión, los elementos de prueba tienen una importancia crucial en el procedimiento y, en conexión con estos, la debida motivación de las liquidaciones y pronunciamientos con base en estos elementos; no solo para el administrado, que pretende hacer valer su derecho, sino también para que los órganos de revisión puedan actuar como tales y, en fin, para que la comunidad jurídica encuentre claridad a las cuestiones controvertidas en la doctrina y la jurisprudencia.

Referencia bibliográfica

Agencia Estatal de la Administración Tributaria. (2019). *Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas*. AEAT. [https://sede.agencia-](https://sede.agencia-tributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Doctrina_Criterios/Criterios/IS/Sociedad_Interpuesta.pdf)

[tributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Doctrina_Criterios/Criterios/IS/Sociedad_Interpuesta.pdf](https://sede.agencia-tributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Doctrina_Criterios/Criterios/IS/Sociedad_Interpuesta.pdf)

Bibliografía

Calderón Carrero, J. M. (2022). La prestación de servicios intragrupo. En T. Cordón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (pp. 381 y ss.). (4.^a ed.). CEF.

López Hermoso, J. C., Alemany Bellido, J. I., de Bunes Ibarra, J. M., Calderón Carrero, J. M., Diéguez Nieto, C., Domínguez Rodi-

cio, J. R., Durán-Sindreu Buxadé, A., Giménez-Reyna Rodríguez, E., Gómez Taboada, F. J., Gracia Espinar, E., López de Haro Esteso, R., Luque Delgado, E., Marcos Sánchez, T. y Ruiz de Azúa Basarrate, T. (2010). Reconsideración y modificación del régimen fiscal de las operaciones vinculadas. La urgente necesidad de modificación del régimen actual. *Papers*

AEDAF. Asociación Española de Asesores Fiscales. <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/3710/reconsideracion-y-modificacion-del-regimen-fiscal-de-las-operaciones-vinculadas/>

Marín Benítez, G. (2020). Una de cal y otra de arena. La problemática aplicación indistinta de los artículos 13, 15 y 16 de la LGT. *Fiscalblog.es*. <http://fiscalblog.es/?p=6137>

Pedreira Menéndez, J. (2021). La valoración de las operaciones vinculadas en sociedades profesionales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 458, 176-184.

Vidal Vela, A. (2021). Una aproximación jurídica a la figura contable «aportaciones de socios o propietarios» de la cuenta 118 del Plan General Contable. *La Ley Mercantil*, 80, 1-10.