



Roj: **STS 3927/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3927**

Id Cendoj: **28079130022024100236**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/07/2024**

Nº de Recurso: **7861/2022**

Nº de Resolución: **1269/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 6271/2023,**
STSJ CV 7652/2022,
STS 3927/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.269/2024

Fecha de sentencia: 15/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **7861/2022**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/03/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **7861/2022**

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1269/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **7861/2022**, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el 25 de julio de 2022, en el recurso núm. 708/2021 en materia de impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011 a 2014.

Ha comparecido, como parte recurrida, Mosel International, S.L., representada por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 25 de julio de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso núm. 708/2021, en materia del impuesto sobre sociedades ["IS"].

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

1º) La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] acordó el inicio de actuaciones de comprobación e investigación a Mosel International, en relación con los ejercicios 2011 a 2014 del IS. La AEAT consideró que: (i) Los servicios prestados por don Alexander y doña Sofía a dicha sociedad, de la que resultan ser sus socios administradores, constituyen operaciones vinculadas que, conforme el artículo TRLIS, 16 deben valorarse por su valor normal de mercado. La inspección determina que, junto con el ejercicio del cargo de consejeros en Mosel International, prestan otros servicios a ésta, concretados en las tareas desempeñadas para las mercantiles Porcelanosa, S.A. y Austral 3, S.L., servicios que tienen un marcado carácter personalísimo y que no fueron remunerados por Mosel International con ninguna retribución, al margen de las obtenidas por el desempeño de sus cargos de consejeros.

(ii) A tenor de la diferencia existente entre los ingresos obtenidos por Mosel International y las retribuciones satisfechas a dichos consejeros, esas remuneraciones no se establecen en atención al valor de mercado que se corresponde por la prestación de tales servicios, debiendo reputarse, en consecuencia, como donativos o liberalidades, al tratarse de retribuciones que no han sido aprobadas por la Junta General de Mosel International, sin que resulten deducibles fiscalmente con arreglo al artículo 14 TRLIS. Los consejeros percibieron, conjuntamente, unas retribuciones de 920.000 euros en el ejercicio 2008, frente a las obtenidas en los ejercicios 2009 y 2010, que sumaron 460.000 euros; importe que contrasta con los ingresos percibidos por Mosel International derivados de la prestación de servicios de alta dirección a Porcelanosa, S.A., y Austral 3, S.L., y que fueron llevados a cabo, fundamentalmente por los propios consejeros de Mosel International.

2º) Tras la presentación de las oportunas alegaciones por parte de la sociedad constituyente en relación con el acta de disconformidad, se dictó la correspondiente liquidación por la AEAT, de la que reproducimos su fundamento de derecho sexto:

"Para la determinación del valor de mercado de las retribuciones de la entidad MOSEL INTERNATIONAL SL a sus consejeros delegados, el actuario aplica el método del precio de reventa previsto en el artículo 16.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, ya que se considera que las retribuciones percibidas por MOSEL INTERNATIONAL SL de PORCELANOSA SA, PORCELANOSA GRUPO AIE y AUSTRAL 3 SL se ajustan al valor de mercado, y a partir de las mismas se determina el valor de mercado de los servicios prestados por los consejeros delegados a MOSEL INTERNATIONAL SL, tal como se detalla exhaustivamente en el antecedente de hecho décimo del presente acuerdo de liquidación, al que nos remitimos.

En las alegaciones presentadas el obligado tributario ha manifestado que el método del precio de reventa carece por completo de la debida justificación. Las liquidaciones practicadas al obligado tributario por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 a 2010, por los mismos motivos que las presentes actuaciones y en las que se aplicó también en método del precio de reventa, tuvieron su causa en la



comunicación de reanudación de actuaciones cuyo origen es la anulación de una liquidación anterior por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV) de 21 de diciembre de 2014, recaída en la reclamación nº NUM000 .

En esa resolución el TEAR estima la reclamación interpuesta porque la Inspección determinó el valor de mercado por el método del precio de reventa descontando del importe percibido por MOSEL INTERNATIONAL SL el gasto de personal del trabajador contratado incrementado en un coeficiente pero para determinar ese coeficiente "...la información utilizada por la Inspección procede de una base de datos interna de carácter confidencial y, por tanto, no disponible para el obligado tributario lo que ocasiona una manifiesta indefensión y la imposibilidad de contrastar los datos".

Con independencia del motivo de la estimación (indefensión porque el obligado tributario no ha dispuesto de la muestra que ha servido para determinar el valor de mercado por el método del precio de reventa), en el fundamento de derecho octavo de su resolución el TEAR indica:

"Pues bien, frente a las alegaciones del reclamante sobre la aplicación prioritaria del método del precio libre comparable debemos indicar que el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades no establece ninguna preferencia entre los métodos precio libre comparable, coste incrementado o precio de reventa, por lo que la elección de uno u otro método como más adecuado para practicar la valoración dependerá de la información disponible y del análisis de comparabilidad (artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades).

Desde esta perspectiva, este Tribunal coincide con los argumentos que expone la Inspección para rechazar el informe aportado por la entidad para justificar que la retribución pactada por los servicios que recibe de sus administradores se ajusta a su valor de mercado, al quedar dicho informe circunscrito a los servicios de dirección del propio obligado tributario sin abarcar el resto de actividades desempeñadas en el seno de la entidad por dichos administradores, especialmente en el campo de las labores de dirección de otras entidades. Por otro lado, si bien la aplicación del método de valoración no requiere un resultado exacto siendo posible que se obtenga un rango de cifras de manera que cualquier punto del rango satisfaga el principio de plena competencia, una desviación importante, como la del método propugnado por el interesado, posiblemente indique que resulta necesario un análisis más detenido, tal vez se deba revisar las características de los datos comparables utilizados, o bien, establecer mayores ajustes para garantizar su comparabilidad.

El reclamante alega que el método del precio de reventa utilizado por la Inspección no es adecuado para valorar la prestación de servicios y que exige la existencia de partes independientes.

Pues bien, a juicio de este Tribunal la redacción del artículo 16.4 resulta clara permitiendo la aplicación del método tanto para ventas de bienes como de servicios. Por otro lado, el hecho de que los valores tomados como referencia en el método utilizado por la Inspección partan del precio de reventa fijado en otras operaciones vinculadas ha quedado justificado por la Inspección en lo adecuado de la documentación aportada por la entidad para justificar que dichos precios se ajustan a valores de mercado, lo que ha permitido a la Inspección admitir los precios fijados por las partes vinculadas como valor de mercado, sin que el hecho de que la operación se haya realizado entre partes vinculadas sea suficiente razón para negar que el precio fijado se corresponde con el valor de mercado de la operación."

En consecuencia, el método elegido se ajusta a la legalidad al partir de un precio de reventa que se considera ajustado al valor de mercado, y el propio TEAR en una resolución que resuelve una reclamación interpuesta por el obligado tributario por unos hechos prácticamente idénticos a los presentes, ha considerado procedente ese método".

3º) La citada liquidación fue objeto de reclamación económico administrativa, que fue resuelta el 17 de febrero de 2021 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEARCV"] de la Comunidad Valenciana, resolviendo estimarla en parte. En lo que aquí interesa, el TEARCV entiende justificada la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, al existir una unidad de dirección de la mercantil, ya que se trata de una sociedad exclusivamente de carácter familiar, habiéndose pretendido la fijación de una serie de precios convenidos al margen de las condiciones normales del mercado.

4º) Contra dicha resolución, la reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, siendo tramitado con el número 708/2021 y que fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- *La sentencia de instancia.*

La sala *a quo* considera que la remuneración de los administradores no cumple con la definición de operación vinculada y, en consecuencia, el régimen previsto en el RLIS no resulta de aplicación, por las siguientes razones:



"- la retribución de administradores a efectos fiscales es la que fijan los estatutos sociales: el vínculo orgánico de administrador de la sociedad absorbe un rango amplísimo de funciones, servicios y actividades con excepción de aquellos servicios de carácter indubitadamente laboral común, y la retribución comprende todas las funciones ejecutivas, lo que supone que a falta de determinación estatutaria el cargo de administrador es gratuito. El Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en sus artículos 217 y 218, establece un rango amplísimo en relación con el importe de la retribución a percibir por los administradores de una sociedad por el ejercicio de sus funciones. El art 217 LSC prevé diversos sistemas de remuneración que pueden consistir, entre otros, en una remuneración fija, dietas de asistencia o en una retribución variable, sin fijar ningún umbral ni límite cuantitativo a cualquiera de estas formas de remuneración, por tanto es una decisión estatutaria la determinación de dicha retribución y su montante y siendo así serán las circunstancias concretas y en especial al interés social de la compañía en cuestión los únicos factores determinantes de dicho montante. Por ello la propia prevención normativa en cuanto a la fijación de la retribución del cargo de administrador, determina que sea tan válida la decisión de las mercantiles que retribuyan a sus administradores con un porcentaje de los beneficios obtenidos por la compañía, con una retribución fija con carácter anual o simplemente no ser remunerado, siendo todas conformes con la ley. Esta premisa implica la variación tan significativa de resultados que se deriva de cualquier intento de análisis de comparabilidad y ello no permite utilizar comparables para determinar si la retribución de administradores puede considerarse conforme al valor de mercado, hipótesis que abunda en la negación de la calificación de como operación vinculada.

- el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente (Ley 27/2014) si bien resulta inaplicable " *ratione temporis*", resulta una pauta a efectos hermenéuticos artículo 16 TRLIS que resulta de aplicación. Pues bien, dicha norma excluye de la consideración de operaciones vinculadas, y por tanto de su valoración por comparación con valores de mercado, a las retribuciones de los administradores. En efecto, dispone que se consideran partes vinculadas:

"b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones." Hemos de convenir con la actora que el artículo 18 LIS no modifica el ámbito de la normativa de operaciones vinculadas, sino que aclara lo que ya derivaba del propio fundamento del régimen y, necesariamente, de la vigencia en el Impuesto sobre Sociedades de la teoría jurisprudencial del vínculo".

Esta sentencia es el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación. El abogado del Estado en la representación y defensa que le son propias, preparó recurso de casación contra la anterior sentencia. En su escrito, de fecha 10 de octubre de 2022, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: 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 (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"] - actualmente, artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 18 de noviembre) ["LIS"]- en relación con los artículos 217 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE de 3 de julio) ["TRLSC"]; así como la sentencia dictada por la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (rec. casación 3574/2017, ES:TS:2018:494).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 18 de octubre de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación planteado por el abogado del Estado, por medio de auto de 24 de mayo de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

Determinar si resulta de aplicación el régimen de operaciones vinculadas a supuestos en los que los administradores de la sociedad contribuyente prestan sus servicios profesionales, a través de esa misma mercantil, a otra sociedad distinta de aquella.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo -actualmente, artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre- en relación con los artículos 217 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

3.- Interposición. El abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 5 de julio de 2023.

Concluye el escrito de interposición concretando su pretensión en que, por un lado, se fije la siguiente doctrina:



"- El régimen de operaciones vinculadas del anterior art. 16 TRLIS, actual art. 18 LIS, **ES** aplicable a los supuestos en que los administradores de la sociedad contribuyente prestan servicios profesionales, a través de esa misma mercantil, a otra sociedad distinta de aquélla".

Y, por otro, que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho, la RTEAC impugnada.

4.- Oposición al recurso interpuesto. La representación procesal de Mosel International, S.L. presentó escrito, el 27 de septiembre de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el que concluye sus alegaciones, afirmando que "incluso de aplicarse el régimen de operaciones vinculadas (que, como se ha argumentado no resulta de aplicación al caso) tampoco en ese caso puede confirmarse la actuación Administrativa, que debe ser anulada.

36. En vista de todo lo anterior, el recurso de casación debiera ser desestimado y el fallo de la sentencia recurrida confirmado".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 2 de octubre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de marzo de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación

En el presente recurso se suscita una doble problemática: por una parte, la consideración como personas o entidades vinculadas a una entidad y sus consejeros o administradores, y por otra, la aplicación del método del precio de reventa.

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.

La Abogacía del Estado piensa que no cabe duda de que se aplicaba a los servicios prestados por los administradores, el régimen de operaciones vinculadas durante la vigencia del artículo 16 TRLIS porque, simplemente, así lo decía este precepto de forma explícita. Es más, la conclusión también es válida en relación con el artículo 18 LIS. Si éste exceptúa de la consideración de partes vinculadas con una sociedad, a sus administradores, no es en relación con cualesquiera cantidades que puedan percibir, o respecto de cualesquiera servicios que puedan prestar sino, única y excesivamente, en relación con la retribución que perciban por el ejercicio de las funciones propias de esa condición. Como ya se dijo, la teoría jurisprudencial del vínculo, no modifica esta conclusión en cuanto se refiere, al igual que el artículo 18 LIS, a las retribuciones que perciben los administradores, en su "condición de tales". Por tanto, esta teoría, no incluye las retribuciones que perciben los administradores por otro tipo de servicios prestados a la sociedad, ni las abonadas por terceros por servicios prestados a través de ella, de carácter personalísimo.

La STS de la Sala Primera, de 26 de febrero de 2018, rec. cas. 3754/2017, ha declarado, en efecto, que los administradores sociales pueden desempeñar funciones, no solo deliberativas, sino también ejecutivas. Sin embargo, ello no conlleva que se hayan de entender incluidas en esas funciones, cualesquiera servicios que presten los administradores, si nada tienen que ver con la gestión /administración de la sociedad, e incluso si su destinatario es un tercero. La misma STS citada que hace esta diferencia cuando dice: "Mientras que las remuneraciones por el primer concepto (el de administrador) han de responder a la exigencia de reserva o determinación estatutaria y a las demás exigencias que establecen el art. 217 TRLSC y los preceptos que lo desarrollan, las remuneraciones (en su sentido más amplio) que el administrador perciba de la sociedad, pero no "en su condición de tal", han de ajustarse al art. 220 TRLSC en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada y a las normas reguladoras del conflicto de intereses, con carácter general (en especial, arts. 229.1.a y. 230.2 TRLSC), pero no exigen previsión estatutaria".

Por tanto, ni en el TRLIS ni en la LIS, hay base alguna para excluir la aplicación de la normativa sobre operaciones entre partes vinculadas a los administradores sociales, cuando se llega a la conclusión de que las cantidades recibidas lo han sido, no por el ejercicio de sus funciones como tales, sino por otros servicios. Esos otros servicios pueden prestarse a la propia sociedad o, a través de ella, a terceros o a otras partes vinculadas.

A mayor abundamiento, es perfectamente posible que los administradores, además de tales, sean partícipes de la entidad o estén incurso en algún otro de los supuestos de vinculación que la ley enumera. En estos casos,



la aplicación de la normativa resultará también de esa condición, sin que quepa prescindir de ella apelando a la condición acumulada de administrador.

En definitiva, señala la Abogacía del Estado, la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a los servicios prestados por los administradores que no sean los correspondientes a su condición de tales, es plenamente coherente con su finalidad, que no es otra que evitar una reducción de los impuestos que han de satisfacer las partes vinculadas mediante la fijación de una serie de precios convenidos, al margen de las condiciones normales de mercado. Esta finalidad no se cumple si se exceptúa de la aplicación de la norma a los administradores, que pueden además ser socios de las entidades, que prestan servicios, más allá de su función de tales, a cambio de precios inferiores al mercado, incluso utilizando la sociedad como pantalla y sin declarar los mismos. Por ello, como dijo el TEARCV en la resolución objeto de este recurso, la vinculación se basa en la unidad de decisión que existe en estos supuestos.

Afirma que, frente a lo que da a entender el auto de admisión, la cuestión que aquí se suscita, no es la deducibilidad o no de las cantidades que las sociedades contribuyentes en el IS pagan a sus administradores sin cobertura en la normativa mercantil. Tampoco se plantea ninguna controversia sobre la deducibilidad del mayor importe pagado por la sociedad contribuyente a sus administradores a consecuencia de su ajuste a precio de mercado. En el caso concreto, como se ha dicho, la resolución TEARCV admitió esa deducibilidad, que no es objeto de discusión.

Lo que aquí se plantea es si se aplica el régimen de operaciones vinculadas a los servicios que los administradores sociales prestan a sus sociedades, cuando estos no son los propios de su condición de administradores, o cuando los prestan a terceras entidades, utilizando a la sociedad como intermediaria. Y ello, a fin, en definitiva, de dilucidar si es posible, en estos casos, aplicar la normativa citada para valorar los servicios, no por su precio convenido sino por el de mercado.

Tampoco es objeto de este recurso, concretar cuál de los métodos de determinación del valor de mercado, enumerados antes en el artículo 16.4 TRLIS y ahora en el artículo 18.4 LIS, es de aplicación al caso. No se llega a entrar en esta controversia, puesto que la STSJCV tampoco lo hace, ya que niega la mayor y estima el recurso, al no considerar aplicable en estos supuestos, el art. 16 TRLIS. No obstante, interesa a la Abogacía del Estado manifestar que la STS de 21 de junio de 2023, RCA 7268/2021, ha declarado procedente la aplicación del método del precio libre comparable (y, por supuesto, la aplicación del régimen de partes vinculadas) en supuestos de servicios personalísimos prestados por una persona física, socio de una entidad, a través de esta a un tercero, considerando a estos efectos, como precio de mercado, el satisfecho por este último. La doctrina con interés casacional establecida en esta STS es la siguiente:

"1) En las circunstancias del asunto examinado y de otros posibles que sean semejantes, el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada -aquí, la recurrente- a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio *intuitu personae*, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

2) Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, que la contraprestación pactada por esta segunda operación -la que liga a la sociedad vinculada, en este caso la recurrente en casación, con el tercero independiente- es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar al efecto una corrección valorativa de ese precio pactado que sirve de canon comparable, por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar, por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad".

Razona la Abogacía del Estado que el objeto de este recurso consiste en dilucidar si es aplicable el régimen de operaciones vinculadas del anterior artículo 16 TRLIS, actual artículo 18 LIS, en cuanto impone la valoración de las operaciones a valor de mercado, a los supuestos en que los administradores de la sociedad contribuyente prestan servicios profesionales, a través de esa misma mercantil, a otra sociedad distinta de aquella.

Recuerda que ya se ha argumentado que el régimen de operaciones vinculadas se aplica en los supuestos en que los administradores de la sociedad contribuyente prestan servicios profesionales, a través de esa misma mercantil, a otra sociedad distinta de aquella. Esto es, a su juicio, precisamente lo que ocurrió en el supuesto que nos ocupa, en el que los administradores de Mosel International, eran los que realmente prestaban servicios a las sociedades del Grupo Porcelanosa.



Defiende que la STSJCV, al excluir la aplicación del régimen del artículo 16 TRLIS, desconoce el tenor literal de la norma, del que prescinde. Dice que no pueden ser operaciones comparables las que concierne la tercera sociedad con la contribuyente, apelando a la diversidad de retribuciones que los administradores sociales pueden percibir, sin tener en cuenta que las funciones que se están retribuyendo por los servicios en cuestión, no son las propias de los administradores y que no hay mejor comparable que la operación en la que se retribuyen exactamente los mismos servicios. También interpreta erróneamente el TSJCV tanto el artículo 18.2.b) LIS como la teoría del vínculo, que se refieren expresamente a los servicios prestados por los administradores en su condición de tales y no a otros. Por añadidura, tampoco tiene en cuenta el TSJCV que los administradores, en este caso, eran partícipes de la entidad que, a su vez, lo era de la destinataria de los servicios, por lo que existían varias relaciones de vinculación entre las partes.

Añade que la STSJCV prescinde de la finalidad de la normativa en materia de operaciones vinculadas y contradice además otra sentencia muy próxima de la misma Sala y Sección valenciana dictada en relación con el IRPF de los socios y consejeros de Mosel International. En efecto, la sentencia 1231/2020, de 6 de julio, dictada en el recurso 847/2019, desestimó exactamente la misma alegación estimada en la aquí impugnada pues dijo: "El término "operaciones" del citado art. 16.1.1º [TRLIS] es lo suficientemente amplio como para incluir cualquier bien o servicio susceptible de transacción entre una sociedad y sus socios o sus consejeros (o bien las personas a que se refiere este precepto), y su importe puede consistir tanto en un ingreso como en un gasto para cualquiera de las dos partes intervinientes. Las anteriores conclusiones no resultan desvirtuadas, influidas o matizadas por la doctrina jurisprudencial delimitadora los diferentes servicios retribuidos a prestar por administradores de sociedades y que invoca la parte recurrente. La regulación posterior Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en su artículo. 18, no vino a aclarar un criterio anteriormente asentado que excluyera las retribuciones de consejeros o administradores del régimen de operaciones vinculadas; antes bien, estamos ante una previsión normativa nueva, ante una excepción no aplicable al caso enjuiciado *ratione temporis*".

A partir de todo lo razonado, propone que fijemos la siguiente doctrina: "El régimen de operaciones vinculadas del anterior art. 16 TRLIS, actual art. 18 LIS, es aplicable a los supuestos en que los administradores de la sociedad contribuyente prestan servicios profesionales, a través de esa misma mercantil, a otra sociedad distinta de aquélla".

Mosel International inicia sus alegaciones manifestando que el punto de partida del auto de admisión para delimitar una cuestión casacional que resulte útil al litigio es erróneo por los siguientes motivos, especialmente:

Porque Mosel International lleva a cabo funciones de administradora en otras entidades del grupo. Es en el marco de esa función de administración en el que los administradores de Mosel International participan de la administración de esas otras entidades del grupo. Por tanto, en ningún caso ocurre que esos administradores de Mosel International actúen a través de ella, sino justo lo contrario, Mosel International realiza funciones de administración en las sociedades del grupo a través de sus propios administradores. Nada más. No hay prestación de ningún servicio ajeno a tal función de administración.

Porque debe advertirse que en el presente caso no se prestan "servicios profesionales", ni por parte de Mosel International ni de sus administradores. Las funciones que realiza Mosel International (y, por tanto, sus administradores) en el resto de entidades del grupo son propias de la administración de tales sociedades.

Sostiene que la Administración parece estar pensando en un supuesto en el que el administrador de una sociedad, profesional de un sector determinado, presta servicios propios de esa profesión a esa entidad o a otras del grupo. Y ese no es el caso de autos, donde los administradores de Mosel International realizan actividades propias de los administradores en la medida en que Mosel International es administradora en otras entidades del grupo.

Advierte que, como reconoce el propio auto de admisión en su argumento, la sentencia recurrida se apoya en este punto en la literalidad del artículo 18 TRLIS, cuya virtualidad interpretativa no ha sido negada ni por el auto de admisión ni por la Administración General del Estado "una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones".

En otras palabras, no puede considerarse en derecho que el ejercicio de la función social de administración sea una "operación [vinculada] efectuada" entre el administrador y la sociedad a la que sirve. Por tanto, tampoco podrá serlo cuando se trata de funciones de administración que una sociedad (Mosel International en este caso) realiza para otras sociedades del grupo.

En vista de lo anterior, a su juicio, resulta cuestionable que la cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia esté conectada con los hechos objeto del presente asunto.

Ello no obstante, seguidamente, desarrolla su idea de que el alcance de las funciones del administrador ha sido determinado por el Tribunal Supremo y su concreción es una cuestión fáctica y casuística.



En ese sentido manifiesta que el alcance de las funciones de los administradores en su condición de tales es una cuestión que "fue zanjada por la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 rec. cas. 3574/2017".

El propio auto de admisión admite que dicha sentencia ha señalado que la condición de administrador "no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo, tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas (...)".

Por tanto, a la hora de determinar si es aplicable el régimen de operaciones vinculadas, habrá que determinar si la actuación del administrador se produce en cumplimiento de alguna de las anteriores funciones. Ese análisis es necesariamente fáctico y altamente casuístico. No es posible alcanzar conclusiones generales aplicables sin salvedad a todos los casos.

De hecho, en el escrito de interposición de la Administración, la crítica de la sentencia recurrida, que se repite una y otra vez, gira en torno a cuestiones de tipo fáctico.

Y lo mismo ocurre con los argumentos de la Administración en vía administrativa y en la instancia. Allí insistió en que los servicios prestados por la sociedad contribuyente al resto de sociedades, que eran servicios de alta dirección, son servicios "cuyo núcleo fundamental objeto de valoración resulta de la necesaria intervención personal y exclusiva de sus socios-consejeros" y que califica como servicios "personalísimos". Para sustentar tal afirmación, hace un análisis de las características fácticas de esos servicios.

En definitiva, para determinar si una actividad concreta es propia de una función de administración -en el sentido amplio que estableció la Sala Primera de este Alto Tribunal- resulta necesario llevar a cabo un análisis circunstanciado del contexto fáctico existente.

No existe relevancia casacional en este recurso, puesto que la cuestión que se dice objeto de interés es pacífica para las partes y para la sentencia recurrida: los servicios profesionales que pueda prestar un administrador que sean ajenos a las funciones de administrador pueden ser objeto del régimen de operaciones vinculadas. Lo que ocurre es que la sentencia recurrida descarta que en el caso concreto se trate de servicios profesionales, dando por acreditado que se trata de servicios propios de un administrador.

Una vez que se ha determinado que estamos, a su juicio, ante cuestiones que requieren de un análisis fáctico detallado, propone el sentido de la jurisprudencia que debe fijarse en este debate casacional, que es la siguiente:

"Resulta de aplicación el régimen de operaciones vinculadas a supuestos en los que los administradores de la sociedad contribuyente prestan, a través de esta sociedad, a otra sociedad distinta de aquella, servicios profesionales. No se considera que se prestan servicios profesionales cuando se trate de servicios propios de las funciones de deliberativas, representativas y ejecutivas de los administradores".

A continuación, Mosel International traslada la doctrina anterior al caso, tras volver a poner de manifiesto que el auto de admisión parte de una premisa fáctica incorrecta).

Insiste en que en el presente caso: (i) no se presta ningún servicio profesional, sino servicios propios de la administración como es la alta dirección; y (ii) los servicios de administración los presta Mosel International y lo hace a través de sus propios administradores (y no al contrario, como indica la cuestión suscitada por el auto de admisión).

Afirma que la sentencia recurrida recoge esa valoración de los hechos. En particular su valoración relativa a los servicios objeto de controversia, que no considera como servicios profesionales, sino como servicios propios de administración. De ahí que la sentencia recurrida descarte la argumentación de la Administración (que erróneamente consideró los servicios como servicios profesionales y de carácter personalísimo), declarando en su fundamento de derecho tercero que el vínculo orgánico existente entre administrador y sociedad "absorbe un rango amplísimo de funciones, servicios y actividades con excepción de aquellos servicios de carácter indubitadamente laboral común". Y confirma entonces la aplicación, a efectos hermenéuticos, del artículo 18 LIS, que excluye del régimen de operaciones vinculadas las funciones propias de los administradores.

La sentencia recurrida aplica esta doctrina a los hechos litigiosos y sostiene entonces que no es aplicable el régimen de operaciones vinculadas. La razón no puede ser otra que el análisis fáctico de los servicios objeto del litigio que, como enseguida se desarrolla, son servicios de alta dirección propios de la función de administración de una entidad. Se trata, en definitiva, de una cuestión eminentemente fáctica ya valorada por la instancia.



Insiste en que el auto de admisión parte de una premisa fáctica que no es correcta y que impediría aplicar la anterior doctrina al presente caso. Así, la cuestión identificada por el auto de admisión, afirma que debe analizarse el hecho de que "los administradores de la sociedad contribuyente prestan **sus** servicios profesionales, a través de esa misma mercantil, a otra sociedad distinta de aquella". Esta expresión no es precisa.

En los hechos, ha quedado acreditado que la relación jurídica existente se traba entre la sociedad contribuyente y otras sociedades distintas de ella. Dice que esa relación consiste en la prestación de servicios de alta dirección por parte de Mosel International a Porcelanosa, S.A. y Austral 3, S.L. Estos servicios tenían su razón de ser en que Mosel International ejercía como administradora de ambas sociedades. La propia Administración reconoce este hecho en su escrito de interposición: "MOSEL fue entre el 2011 y 2014, administradora de varias entidades del Grupo Porcelanosa, percibiendo por esa condición, por la prestación de servicios de alta dirección, cantidades que oscilaron en cada ejercicio, entre 822.000 € y 1.250.000 €. MOSEL también era partícipe en el capital de las sociedades del Grupo".

En el mismo sentido se pronunció la Administración demandada en vía administrativa. En la resolución de 17 de febrero de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, relativa a la regularización de las liquidaciones del impuesto de sociedades en los ejercicios de 2011 a 2014, la Administración afirma expresamente que "las prestaciones de servicios de MOSEL INTERNATIONAL, S.A. a las citadas entidades, son efectuadas por Don Alexander y Doña Sofía, cónyuges, socios, administradores y consejeros delegados de MOSEL".

Por tanto, razona, en el caso de autos los servicios se prestan por la sociedad contribuyente a las demás sociedades, encargando Mosel International la ejecución de tales servicios a sus administradores. El auto de admisión lo plantea justo al contrario, sin atender a los hechos probados en la instancia. Afirma que son los administradores los que prestan el servicio "a través de" la sociedad contribuyente cuando en realidad es la sociedad contribuyente la que presta el servicio a las demás sociedades "a través de" sus administradores.

Defiende que ese error es relevante ya que si se parte de la situación fáctica correcta que acabamos de describir (los servicios son prestados por Mosel International en calidad de administradora de otras sociedades del grupo; y Mosel International presta estos servicios a través de sus administradores) se alcanza la conclusión de que esos administradores de Mosel International se estaban limitando a ejercer las funciones representativas y ejecutivas que la sociedad contribuyente ejercía, a su vez, en entidades del grupo.

En definitiva, debido al error existente en la cuestión tal y como está planteada en el auto de admisión, su respuesta no permitiría resolver el presente litigio (por no ajustarse al supuesto fáctico de la instancia) y conduciría a la desestimación del recurso de casación.

Ahora bien, continúa señalando la sociedad aquí recurrida, en caso en que esta Sala considere que la cuestión casacional sí permite dar respuesta al supuesto aquí planteado (lo que se asume aquí a los meros efectos dialécticos) interesa insistir en que los servicios prestados no son servicios profesionales, como afirma el auto de admisión, sino servicios propios de las funciones de administrador que debe desempeñar MOSEL en las sociedades del grupo. Se trata del desempeño de funciones de alta dirección, como reconoce la propia Administración en su escrito de interposición. Funciones de alta dirección que son, de hecho, el núcleo esencial de las funciones de administración tal y como las entiende el Tribunal Supremo ("facultades deliberativas, representativas y ejecutivas").

La Administración en ningún momento acredita que tales servicios sean "servicios profesionales". En otras palabras, que ejercían funciones propias de los administradores por lo que el régimen de operaciones vinculadas no resulta de aplicación en virtud del artículo 18 LIS (que como se ha dicho, es parámetro interpretativo del artículo 16 del TRLIS aplicable al caso).

Por último, argumenta, y en caso en que esta Sala considerase aplicable el régimen de operaciones vinculadas al presente supuesto, tendría que determinar si es correcto el método de valoración aplicado por la Administración: el método del precio de reventa, regulado en el artículo 16.4.1º.c) TRLIS.

A estos efectos, los artículos 217 y 218 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establecen un rango amplísimo en relación con el importe y los conceptos de la retribución que pueden percibir los administradores de una sociedad en el ejercicio de sus funciones, partiendo de la regla general de la gratuidad del cargo, "a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración". De este modo, no hay en la remuneración de los administradores sociales un "valor normal de mercado", todos lo son si se ajustan a lo prevenido en los estatutos sociales.



Y lo que, en ningún caso, puede hacerse en aplicación del método del precio de reventa, que exige partir de operaciones con personas o entidades independientes, es lo que pretende la Administración: calcular el valor de mercado partir de la retribución que obtiene Mosel International de otras entidades del grupo. Esas no son operaciones entre entidades independientes, en tanto que se trata de entidades vinculadas. Este enfoque es mantenido incluso por el propio TEAC en su resolución de 25 de abril de 2023 [núm. reclamación NUM001], donde, con toda rotundidad, ha dicho (FD 5º): "Es un hecho puesto de manifiesto que la entidad MOSEL INTERNATIONAL SL y las entidades a las que ésta prestó servicios son partes vinculadas en los términos del artículo 16.2 del TRLIS. Este TEAC considera que la valoración efectuada por la Inspección es errónea por haber utilizado para valorar una operación vinculada otras operaciones igualmente vinculadas. En este sentido, consideramos que no resulta ajustado a derecho el precio de venta base utilizado, al no haber atendido al precio de venta de la misma operación realizada entre partes independientes".

En definitiva, incluso de aplicarse el régimen de operaciones vinculadas (que, como se ha argumentado no resulta de aplicación al caso) tampoco en ese caso puede confirmarse la actuación Administrativa, que debe ser anulada.

TERCERO.- El criterio de la Sala.

Es prioritario aclarar cuál es la normativa aplicable. La Administración considera que es el Texto Refundido de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En cambio, el tribunal de instancia y con él, Mosel International interpreta que es la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Exactamente, el debate se centra en determinar si es el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, o el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, el aplicable. Recuérdesse que, textualmente, la sentencia recurrida declara:

"- el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente (Ley 27/2014,) si bien resulta inaplicable " *ratione temporis*", resulta una pauta a efectos hermenéuticos artículo 16 TRLIS que resulta de aplicación. Pues bien, dicha norma excluye de la consideración de operaciones vinculadas, y por tanto de su valoración por comparación con valores de mercado, a las retribuciones de los administradores. En efecto, dispone que se consideran partes vinculadas:

"b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones". Hemos de convenir con la actora que el artículo 18 LIS no modifica el ámbito de la normativa de operaciones vinculadas, sino que aclara lo que ya derivaba del propio fundamento del régimen y, necesariamente, de la vigencia en el Impuesto sobre Sociedades de la teoría jurisprudencial del vínculo".

No compartimos esta declaración.

En primer lugar, nada dice la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, sobre la aplicación retroactiva de las normas sobre operaciones vinculadas. Ninguna disposición, y ni siquiera el prólogo de dicha Ley avala la solución a la que llega el tribunal de instancia. Dice el prólogo: "El régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a las operaciones vinculadas. Por otra parte, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

En el ámbito de las operaciones vinculadas esta Ley presenta novedades en relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones.

También es novedosa la restricción del perímetro de vinculación, perímetro que fue escasamente alterado en la Ley 36/2006 y respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 por ciento de participación.

Por otra parte, en relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, se elimina la jerarquía de métodos que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia. Asimismo, se establecen en esta Ley reglas específicas



de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica (...)".

En segundo lugar, tácitamente tampoco se puede entender, al contrario de lo que piensa el tribunal valenciano, que la nueva regulación informa a la regulación precedente. Claramente, dice el prólogo: "es novedosa la restricción del perímetro de vinculación", y nada más.

Ello significa, pues, que no es aplicable el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, que establece:

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

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

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

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

Es aplicable, por tanto, el artículo 16.3 del Texto Refundido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que dispone:

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

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.



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

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

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

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

A los presentes efectos, nos limitamos a llamar la atención sobre una diferencia en ambos textos. En los dos se dispone que se consideran personas o entidades vinculadas una entidad y sus consejeros o administradores, pero en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, se precisa "salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones".

Aclarado ese extremo el siguiente paso que debemos dar es valorar la posibilidad de acordar la retroacción de actuaciones para que el tribunal de instancia se pronuncie sobre las cuestiones que ante él se plantearon, pero que no se resolvieron, pues no se entró a examinarlas al considerar aplicable lo dispuesto en el mencionado artículo 18.2 Ley 27/2004. A la vista de que tenemos elementos suficientes de juicio para resolver y dado que las partes han expresado sus respectivos puntos de vista, tanto en vía administrativa como ante el tribunal de instancia, nos decantamos por pronunciarnos sobre dichas cuestiones, actuando, pues, como tribunal de instancia.

Dicho esto, convenimos con Mosel International en que el auto de admisión no se corresponde exactamente con el debate sostenido en la instancia. En realidad, "los servicios se prestan por la sociedad contribuyente a las demás sociedades, encargando Mosel International la ejecución de tales servicios a sus administradores".

Llegados a este punto es el momento de dar un paso más. Como se ha dicho ya, se ha aplicado el método del precio de reventa. El debate se centra, entonces en ver si su aplicación es correcta.

El artículo 16 4. 1.º del TRLIS establece que para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

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

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

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

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

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

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte



más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones".

Como puede comprobarse, y el prólogo de la Ley 27/2014 lo recuerda, se establece la jerarquía de métodos anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas (los métodos tradicionales basados en las operaciones se aplican preferentemente a los métodos basados en el resultado de las operaciones, pero entre ambas clases de métodos los integrantes de una u otra, se encuentran al mismo nivel jerárquico). En esta ocasión, el método aplicado es el método del precio de reventa. Antes de proseguir, conviene tener presente que la normativa sobre operaciones vinculada se introdujo, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de diciembre de 2006, por el artículo 1.2 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. Su exposición de motivos realiza una mención específica a la reforma del régimen de operaciones vinculadas tanto en la imposición directa como indirecta en estos términos:

"Por lo que afecta a la imposición directa, dicha reforma tiene dos objetivos. El primero referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, por lo que de esta forma se enlaza con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene".

Llamamos la atención sobre la referencia a las directrices de la OCDE, referencia, por cierto, que se contiene también, como ya se ha visto en el prólogo de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre.

Según dichas directrices, que no son vinculantes, pero que tienen un indiscutible valor interpretativo "el método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha adquirido a una empresa asociada un producto que se vende después a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa) se reduce en un margen bruto apropiado (el "margen precio de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desempeñadas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Lo que queda tras sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, tras los ajustes que corresponden por razón de otros costes asociados a la adquisición del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia de la transmisión de bienes inicial entre las empresas asociadas. Este método alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a actividades de comercialización".

No ha incidido Mosel International sobre la idoneidad de la aplicación de este método en este supuesto, que se refiere a una prestación de servicios, que no a una entrega de bienes. Si ha salido al paso, sin embargo, de las deficiencias en la comparabilidad. Textualmente, denuncia que: "lo que en ningún caso puede hacerse en aplicación del método del precio de reventa, que exige partir de operaciones con personas o entidades independientes, es lo que pretende la Administración: calcular el valor de mercado partiendo de la retribución que obtiene MOSEL de otras entidades del grupo. Esas no son operaciones entre entidades independientes en tanto que se trata de entidades vinculadas".

Volvamos a las directrices de la OCDE, y recojamos cinco de ellas relativas al método del precio de reventa: (i) "el margen del precio de reventa del revendedor en la operación vinculada puede calcularse partiendo del precio de reventa obtenido por ese mismo revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones no vinculadas comparables ("comparable interno"). También puede utilizarse como pauta al margen del precio



de reventa obtenido por una empresa independiente en operaciones no vinculadas ("comparable externo"); (ii) "una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, constituye una operaciones no vinculada comparable) a los efectos de la aplicación del metido de reventa cuándo se cumple unas de las dos condiciones siguientes: a) ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las empresas que se compran, o entre las empresas que llevaran a cabo esas operaciones, influye significativamente en el margen del precio de reventa en el mercado libre; o b) pueden realizarse ajustes lo suficientemente preciso como para eliminar los efectos importantes que puedan provocar esas diferencias"; (iii) "una comparación implica la consideración de dos elementos: la operación vinculada objeto de revisión y las operaciones no vinculadas que se consideran potencialmente comparables"; (iv) "una operación no vinculada compatible es aquellas que ocurre entre dos partes independiente y que es comparable a la operación vinculada objeto de examen. Puede tratarse bien de una operación comparable entre una parte de la operación vinculada y una parte independiente ("comparable interno") o entre dos empresas independientes, ninguna de las cuales es parte de la operación vinculada ("comparable externo"); y (v) "las comparaciones entre una operación vinculada del contribuyente con otra operación vinculada llevada a cabo por el mismo grupo multinacional u otro son irrelevantes para la aplicación del principio de plena competencia, por lo que las administraciones tributarias no deben recurrir a ellas como base para el ajuste de los precios de transferencia, ni el contribuyente para fundamentar su política de determinación de precios de transferencia".

En la presente ocasión, la administración ha utilizado comparables basados en otras operaciones vinculadas, lo cual supone desconocer las esencias del método utilizado y, asimismo, el incumplimiento del principio de plena competencia, con lo cual venimos a dar la razón a Mosel International.

Habida cuenta de que el verdadero debate no ha sido el reflejado en la cuestión con interés casacional, nos abstenemos de fijar doctrina, y nos ceñimos a resolver el recurso.

CUARTO.- Resolución de la pretensión de las partes.

La pretensión que se ejercita por la Abogacía del Estado queda concretada en que por esta Sala se fije la doctrina anteriormente expuesta y, en consecuencia, se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos invocados, correctamente interpretados de acuerdo con la misma.

Y en su virtud, en suma, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho, la RTEAC impugnada.

Por su parte, Mosel International solicita que el recurso de casación sea desestimado y el fallo de la sentencia recurrida confirmado.

A la vista de lo manifestado en los fundamentos anteriores, declaramos haber lugar el recurso y, actuando como tribunal de instancia estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto ante el TSJCV, en los extremos aquí debatidos.

QUINTO.- Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a hacer pronunciamiento alguno al acordarse la estimación del recurso de casación, lo que evidencia las dudas existentes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación **7861/2022** interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el 25 de julio de 2022, en el recurso núm. 708/2021 en materia de impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011 a 2014, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso administrativo núm. 708/2021, interpuesto por la mercantil Mosel International contra la resolución del TEARCV de 17 de febrero de 2021, que, por tanto, queda anulada en los extremos aquí debatidos.

Cuarto. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.



Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ