



Roj: **STSJ M 8691/2026 - ECLI:ES:TSJM:2026:8691**

Id Cendoj: **28079330052026100347**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **01/07/2026**

Nº de Recurso: **274/2022**

Nº de Resolución: **372/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ANA RUFZ REY**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

**NIG:**28.079.00.3-2022/0029284

**Procedimiento Ordinario 274/2022 TRIBUTARIO**

**Demandante:**RG LET'S COMMUNICATE TOGETHER SL

PROCURADORA Dña. ANA MARIA ARAUZ ROBLES VILLALON

**Demandado:**TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

**DE**

**MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**SENTENCIA N° 372/2026**

RECURSO NÚM.: 274/2022

PROCURADORA Dña. ANA MARÍA ARAUZ DE ROBLES VILLALÓN

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**Dña. María Rosario Ornosá Fernández**

**Dña. María Antonia de la Peña Elías**

**D. Daniel Ruiz Ballesteros**

**Dña María Jesús Calvo Hernán**



**Dña. Ana Rufz Rey**

-----

En la Villa de Madrid, a 1 de julio de 2026.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 274/2022, interpuesto por la entidad RG LET'S COMMUNICATE TOGETHER, S.L., representada por la Procuradora Dña. Ana María Arauz de Robles Villalón, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de enero de 2022, por la que se resuelve las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001, interpuesta por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**-Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**SEGUNDO.** -Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**TERCERO.** -Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 30 de junio de 2026, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Ana Rufz Rey.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**-El presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto la resolución adoptada en fecha 27 de enero de 2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEARM), por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001 interpuestas contra sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante los que se practica, a la entidad aquí recurrente, la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, derivada del acta de disconformidad con referencia número A02- NUM002, por importe total a ingresar de 3.551,46 euros (3.103,43 euros de cuota y 448,03 euros de intereses de demora) y la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, derivada del acta de disconformidad con referencia número A02- NUM003, por importe total a devolver de 14.093,85 euros (12.193,32 euros de cuota y 1.900,53 euros de intereses de demora)

La cuantía del pleito fue fijada en 14.093,85 euros mediante decreto de fecha 17 de noviembre de 2022.

El litigio trae causa de las actuaciones de investigación y comprobación incoadas con carácter general, en fecha 03/12/2018, conforme a lo previsto en el artículo 148.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y el artículo 178.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015.

Paralelamente se llevan a cabo actuaciones de comprobación con la socia y administradora único, D<sup>a</sup>. Esmeralda, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2014 y 2015.

El acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad con referencia número A02- NUM003 se limita a la regularización de la operación vinculada existente entre la mercantil y su socia.

El acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad con referencia número A02- NUM002 recoge la totalidad de la regularización tributaria.

RG Let's Communicate Together, SL (en adelante, RG) se constituye mediante escritura pública de 06/06/2014, con un capital social de 3.000 euros dividido en 3.000 participaciones sociales de 1 euro de valor nominal, siendo suscritas y desembolsadas íntegramente por la socia única D<sup>a</sup>. Esmeralda, quien es designada administradora única.



Su domicilio fiscal se fija en la plaza Jesús, número 5, 3º, Madrid, si bien posteriormente se traslada a la calle Almirante número 5, Madrid, con su domicilio social en la calle Lagasca número 84, Madrid.

Tiene un objeto social muy amplio que comprende la actividad de publicidad, de comunicación y de elaboración de campañas publicitarias.

Como en las facturas emitidas se recoge el concepto genérico "prestaciones de servicios empresariales", a requerimiento de la Inspección, se indica que *"Los servicios facturados consisten en desarrollar estrategias de comunicación para que los clientes consigan visibilidad comercial en los medios de comunicación, desarrollando páginas web, eventos, etc. También se trabaja en la expansión internacional de los clientes."*

En fecha 31 de diciembre de 2015, la entidad abona una factura a favor de la socia por importe de 40.000 euros, por prestación de servicios profesionales.

Además, la Inspección concluye que la socia disfrutó de una serie de bienes y servicios que, por su naturaleza, deben considerarse de carácter personal y, no obstante, fueron abonados por la sociedad RG, por lo que deben calificarse como una retribución en especie por los servicios prestados. El importe correspondiente a estos gastos de carácter personal devengados en el año 2015 (48.592,55 euros + IVA) se resta para determinar el ajuste por operación vinculada, y simultáneamente, se adiciona a los restantes rendimientos derivados del desarrollo de actividades económicas al representar una retribución no declarada.

La sociedad presta servicios destinados a desarrollar estrategias de comunicación para que los clientes consigan visibilidad comercial en los medios de comunicación, desarrollando páginas web, eventos, etc. La Inspección considera que este trabajo era desarrollado por la socia única; el diseño del plan de comunicación era realizado por ella, valiéndose de su experiencia y conocimiento de la gestión de la comunicación. Las labores realizadas no pueden limitarse a coordinar los medios productivos y humanos, sino que es la partícipe principal en la prestación de los servicios facturados, más allá de que la sociedad disponga de una estructura necesaria para asumir el volumen de facturación alcanzado.

Para valorar, según mercado, la operación vinculada, la Inspección concluye que sólo es posible utilizar el método del coste incrementado, arrojando un valor para el ejercicio 2015 de 165.726,46 euros (ingresos 267.018,38 euros, gastos de explotación 88.576,75 euros, 5% margen sobre el coste). Este importe debe reducirse en la factura de 40.000 euros abonada por prestación de servicios y las retribuciones en especie recibidas de la sociedad, que no fueron declaradas, lo que da un resultado de 77.133,91 euros.

### **Operación vinculada**

**SEGUNDO.**-Vista la naturaleza del asunto, hemos de traer a colación el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), que regula las operaciones vinculadas en los siguientes términos:

*"1.Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorará n por su valor normal de mercado. Se entenderá n por valor normal de mercado aquel que se habrí a acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.*

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

*a) Una entidad y sus socios o partícipes.*

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

*(...)*

*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.*

*(...)*

*3.Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.*

*Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.*



En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

(..)

#### 4.

1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará cualquiera 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. (..)"

Por su parte, el artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS) estipula lo siguiente:

"1. A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.

e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al **precio** del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios.



5. El análisis de comparabilidad previsto en este artículo forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 16 de este Reglamento y cumplimenta la obligación prevista en el número 3.º de la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

6. El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

7. Cuando, a pesar de no existir datos suficientes, se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre competencia, teniendo en cuenta el proceso de selección de comparables y las limitaciones de la información disponible, se podrán utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad."

**TERCERO.**-En cuanto a la jurisprudencia aplicable, es preciso referirse a la importante STS de 21 de junio de 2023, recurso de casación 7268/2021, en la que se fija la siguiente doctrina de interés casacional:

«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».

El supuesto de hecho examinado en esta sentencia es el siguiente:

«a) Estamos ante un servicio prestado por una persona física a una sociedad vinculada ([Sr. X a mercantil X], de la que posee el 94%).

b) Por otra parte, está el servicio de [mercantil X] a un tercero, [mercantil Y], que es el mismo en uno y otro caso que el del punto anterior (es así, obviamente).

c) Se trata de servicios intuitu personae o personalísimos (en consideración a las cualidades de la persona, según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico). Esto es inequívoco y, además, el punto central del examen de la pretensión casacional, partiendo de las estipulaciones establecidas en el contrato de prestación de servicios radiofónicos. Solo el Sr. [X] presta por sí mismo tales servicios pactados y nadie que no sea él puede generar ingresos -de hecho no los genera- ni medios materiales y personales -autónomos-. Por lo demás, separar conceptualmente al Sr. [X] de la sociedad que le pertenece no es aceptable como premisa para el enjuiciamiento del caso.

d) [Mercantil X] carece de medios propios para realizar las prestaciones a que se obliga según el contrato concertado con [mercantil Y], si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aporta valor añadido (o éste es residual) a la labor de aquella-. Esto podría considerarse como una afirmación contradictoria con los hechos que considera probados la sentencia, que afirma rotundamente la existencia de tales medios materiales y personales. Pero no es así. Una cosa es reconocer la realidad de unos servicios determinados -que no se niegan en ningún caso, pues el ajuste a valor de mercado ya implica la realidad de tales servicios y del gasto que provocan- y otra bien distinta es suponer que la consecuencia de tales servicios es configurar a la [mercantil X] como un centro autónomo y autosuficiente de prestación de servicios en el mercado radiofónico, prescindiendo al efecto, en ese esquema negocial, de la figura del Sr. [X], no solo su socio virtualmente único, sino el prestador del servicio insustituible que la empresa se obligó a prestar, a cambio de un **precio**, esto es, el único posible prestador del servicio pactado».

A partir de estos hechos, la STS de 21 de junio de 2023 argumenta lo que sigue:

«5) En tal sentido, estaríamos casi en presencia de una simulación -si bien no en su consideración de negocio patológico o anómalo- sino más bien en el sentido, al menos, de la interposición innecesaria de una sociedad interpuesta o pantalla, sin otro objeto económico o mercantil propio que permitir una reducción notable de los



ingresos de la persona física y su tributación. Esto es, [mercantil X] no es otra cosa que la creación de una estructura social por su dueño para la prestación personal, por éste mismo, de unos servicios que podría haberlos pactado él mismo, sin la creación o aprovechamiento de estas sociedades.

Por ende, la aparición de esta sociedad crea varios efectos: a) se le asigna una especie de sueldo -se habla en todo momento de rendimientos del trabajo, pese a la dificultad de encontrar en modo alguno la nota de la alteridad contractual- a pura voluntad del perceptor, titular casi total de la sociedad pagadora, no coincidente, ni de lejos, con los ingresos que percibe la sociedad como **precio** contractual; b) se pueden deducir gastos en sede de IS que no lo serían en IRPF; c) se tributa a un tipo de gravamen fijo y menor al marginal del IRPF.

6) No hay contradicción, pues, con los hechos probados, pues cabe considerar que los medios existen, en tanto cabe deducir los gastos y amortizaciones precisos -de hecho, ajustar por operaciones vinculadas supone reconocer la existencia de esos medios- pero no son aptos para la aplicación de la presunción del art. 45.2 TRLIRPF, porque tales medios no aportan valor añadido a la actividad de la persona física o lo hacen de un modo residual.

[...]

9) Con tales premisas, la consecuencia que cabe extraer parece venir sola, por la fuerza de los hechos, a fin de responder al dilema de si ...es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el **precio** de mercado del bien o servicio de que se trate.

En otras palabras, si los servicios prestados por [mercantil X] a [mercantil Y], esto es, entre partes independientes, equivalen o son un canon válido de comparación con los valores propios del mercado para ajustar el valor de los servicios vinculados producido entre [mercantil X] y el Sr. [X]. La respuesta ha de ser afirmativa, necesariamente, pues se trata no ya de servicios comparables, sino del mismo y único servicio indivisible, que bien podría haberse concertado directamente, de una sola vez, entre [mercantil Y], como empresa radiofónica [...], y el Sr. [X]. No puede ser más comparable el valor de mercado de un servicio que consigo mismo».

El Tribunal Supremo insiste en esta idea, razonando al respecto:

«Se trata aquí, por todo lo afirmado, de una operación no vinculada comparable, esto es, una operación ajena a la que debe considerarse, respecto de la que existe una equivalencia o identidad con la que debe ajustarse.

En este caso, la equivalencia entre el **precio** que [mercantil Y] paga a [mercantil X]-por los servicios prestados por ésta, a cargo del Sr.[X], que no solo es el profesional que los ha de prestar de un modo personal e insustituible, es plena en su comparación con la que relaciona a [mercantil X] con el Sr. [X], pues el servicio prestado no es que sea semejante, es que es el mismo».

Finalmente, la sentencia establece las siguientes aclaraciones y matizaciones:

«13) No deja de haber aquí cierta idea evocadora de que no se está, en puridad, ajustando operaciones vinculadas, mediante la adaptación o ajuste a los **precios** que se satisfarían en el mercado por operaciones semejantes, si las protagonizaran personas o entidades independientes, sino que el efecto propio de la regularización, en la práctica, consiste en transferir, si bien con las correcciones debidas, ingresos desde la sociedad al socio, lo que se asemeja, claramente, tanto en su concepción como en sus efectos, a la apreciación como simuladas de las operaciones. Tal es la única consideración que cabe efectuar a la vista de que se niega la procedencia misma del art. 16 TRLIS, en las versiones aplicables a los ejercicios en debate.

Ahora bien, éste es el debate establecido en el proceso de instancia y que enjuicia la conformidad a Derecho de la regularización llevada a cabo y no podríamos decir cosa distinta, a falta de una definición exacta y circunstancial de los hechos acaecidos, so pena de incurrir en grave incongruencia, pese a los muy recientes precedentes inmediatos que hemos decidido, al resolver recursos de casación contra sanciones -no regularizaciones- en casos que bien podría decirse que guardan cierta semejanza con el aquí enjuiciado (ver al efecto las sentencias recaídas en los recursos de casación nº 8550/2021 y 5002/2021 ).

14) Teniendo en cuenta que el sistema legal de ajuste por **precios** de **transferencia** que regía para 2006 y 2007 en la legislación del Impuesto sobre Sociedades que debemos aplicar al caso *ratione temporis* estaba plagado de conceptos jurídicos indeterminados, como el nuclear al respecto de valor de mercado, no siempre fácil de obtener ni de refutar, habría sido necesario articular una prueba técnica suficiente y detallada que desmintiera las conclusiones a que llegó la Inspección tributaria en este caso. Quiere ello decir, a efecto de integrar mínimamente tales conceptos de problemática fijación, que no consideramos descabellado ni irracional que la Administración haya revisado los ingresos de [mercantil X], teniendo en cuenta la gran desproporción entre su importe -exclusivamente por los servicios que presta el Sr. [X], que es su única actividad y, más bien, su



*razón de ser- y los que la [mercantil X] abona luego a éste, en la controvertible consideración como rendimientos del trabajo».*

Después de fijar los porcentajes que suponen, sobre el total de ingresos de la sociedad, las retribuciones abonadas a su administrador (11,99% en 2006 y 12,27% en 2007), termina señalando que *«tales porcentajes no parecen propios del valor de mercado, pues supondría que [mercantil X] asume el 88-89 % de los ingresos del Sr. [X], sin haber explicado mínimamente de dónde salen esas cifras».*

**CUARTO.**-Llegados a este punto, es obligado tener en cuenta que la Sección Cuarta de esta Sala ha dictado la Sentencia 125/2024, de 12 de febrero (ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. J. María Segura Grau, recurso contencioso-administrativo 313/2022) a propósito de la regularización tributaria de la socia y administradora única, D<sup>a</sup>. Esmeralda, del IRPF, ejercicio 2015, en la que se solventan idénticas cuestiones a las que son objeto del presente pleito.

Además, dicha Sección Cuarta ha dictado la Sentencia 124/2024, de 25 de abril (ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. J. María Segura Grau, recurso contencioso-administrativo 312/2022) en relación con la regularización tributaria del IRPF, ejercicio 2014, de dicha socia, que hemos tenido en cuenta en nuestra Sentencia 659/2025, de 17 de septiembre (ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Daniel Ruiz Ballesteros, recurso contencioso-administrativo 273/2022), dictada a propósito del Impuesto sobre Sociedades de la entidad aquí recurrente, ejercicio 2014.

En consecuencia, motivos de coherencia, igualdad en la aplicación de la norma y el principio de seguridad jurídica nos obligan a resolver ambos pleitos en idéntico sentido. Es por ello que reproducimos aquí y hacemos nuestros los fundamentos de la Sentencia 125/2024, de 12 de febrero, de la Sección Cuarta, en la que se dice lo siguiente:

**"CUARTO.- El supuesto de hecho examinado.**

**A) Acreditación de la operación vinculada.**

*A la hora de resolver la presente litis, y en línea con la jurisprudencia antes expuesta, debemos tomar como punto de partida el examen de una cuestión puramente fáctica, consistente en determinar si concurren y resultan suficientemente acreditados los elementos objetivos y subjetivos necesarios para considerar que existe una operación vinculada entre la recurrente y la sociedad por los servicios de asesoramiento en comunicación que la sociedad factura a sus clientes y que son prestados por la Sra. Esmeralda.*

*La Sala confirma las conclusiones de la Inspección, tal y como se desprende del análisis pormenorizado de los hechos constatados en las actas de inspección, los ingresos y gastos de la sociedad y los medios personales y materiales de los que dispone.*

*Así, resulta que la recurrente, profesional del mundo de la publicidad, la comunicación y las relaciones públicas, en junio de 2014 constituye una sociedad cuyo objeto social es exactamente igual que las actividades a las que se dedica. Es la administradora única de la sociedad y titular del 100% de las participaciones. A partir de entonces, desaparecen sus ingresos derivados de su actividad profesional personal y la sociedad comienza a facturar a los mismos clientes que hasta entonces eran de la Sra. Esmeralda. Al mismo tiempo, la recurrente no percibe ninguna retribución de la sociedad, y la que percibe en 2015 es genérica por prestación de servicios, en una única factura de 40.000 euros.*

*Las labores de comunicación contratadas van destinadas a posicionar la empresa y sus productos en el mercado, para lo cual lo determinante es la elaboración del plan estratégico de comunicación. No se trata de la realización de costosas campañas de publicidad, sino de la realización de campañas de comunicación dirigidas a cumplir unos objetivos muy concretos.*

*La diferencia entre los servicios prestados a los clientes antes y después de junio de 2014 no se encuentra en los aspectos esenciales del servicio contratado, y que consisten como se ha dicho en el diseño y concreción de las estrategias y planes de comunicación de cada cliente -de las cuales se encarga la recurrente-, sino en la ejecución de aspectos secundarios, lo que la Inspección denomina «tareas mecánicas», para lo cual la sociedad contrata, a partir de octubre de 2014, a un empleado en prácticas con un sueldo mensual de 850 euros. En 2015 se contrata a diferentes empleados, pero de forma ocasional, con contratos en prácticas y de duración determinada y breve, con sueldos mensuales muy bajos.*

*Todos los datos expuestos evidencian sin duda el cumplimiento de los presupuestos exigidos en la norma para considerar el supuesto como una operación vinculada: el servicio es contratado por el cliente atendiendo a las condiciones personales del socio, éste presta un servicio personal que la sociedad no podría prestar al margen del socio si no es a través de la imprescindible participación de la persona física, y el valor aportado por la sociedad es mínimo y secundario. Por ello, la alegación de la recurrente de que su papel en la sociedad era la*



de coordinar, dirigir y organizar los medios personales y materiales de la sociedad no es creíble, por cuanto eran muy limitados.

### **B) Valoración de la operación vinculada.**

La Administración valora la operación mediante el método del coste incrementado. Este método se define en el art. 18.4 LIS como aquel que «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».

Se opta por este método como el más adecuado atendiendo a las circunstancias del caso, expuestas en el apartado anterior (tipo de servicios prestados, cualificación profesional de la recurrente, medios con los que contaba la sociedad), atendiendo a los criterios de las Directrices de la OCDE en la regulación de los precios de transferencia. El cálculo se hace teniendo en cuenta los ingresos de la actividad, los costes en los que se incurre y el margen del 5% respecto de los servicios de bajo valor añadido. Se rechaza la aplicación del método de precio libre comparable por que no se dispone de comparables válidos, y del método de reventa porque se desconoce el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables.

Critica la demandante la aplicación de este método por varias razones, que pasamos a continuación a examinar.

Lo primero que debe subyacerse es que la recurrente en ningún momento propone una valoración alternativa que, a su entender, se ajuste mejor al valor de mercado. La utilización del método empleado está justificada, pues se admite que la sociedad aporta algo de valor añadido a la prestación principal de la actora, lo que excluye el método libre comparable.

El método del coste incrementado supone aplicar un margen a estos servicios prestados por la sociedad, que se fija en un 5%. Denuncia la recurrente que el margen del coste utilizado no está previsto en la normativa y que se fije arbitrariamente en un 5%. A ello debemos contestar, en sintonía con la Inspección, que la consideración de tales servicios como de bajo valor añadido es correcta, pues se trata de servicios secundarios prestados por un empleado contratado al cabo de unos meses y con pequeña retribución, tratándose de un contrato en prácticas (reiteramos lo ya explicado anteriormente). El 5% es un margen común a este tipo de servicios y queda amparado por lo dispuesto en las Directrices OCDE. De estas Directrices se desprende, tal y como se explica en la resolución del TEAR, que el método del coste incrementado alcanza su máxima utilidad cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios, procediendo a añadir al coste de producción del servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes. Esto es lo sucedido en el presente caso, donde la valoración afecta a las actividades auxiliares de escaso valor añadido.

Por otro lado, critica también la demandante que se le imputen todos los beneficios de la sociedad y no se parta de la base imponible declarada en su momento, que fue de 48.773,28 euros. La Inspección, por el contrario, parte de la totalidad de los ingresos derivados de la actividad (por cuanto su vinculación directa con la recurrente es manifiesta, que no percibe retribución alguna por su actividad para la sociedad) y de los gastos deducibles relacionados con los ingresos. Por ello, no se ha superado el límite previsto en el art. 18.10 LIS, consistente en que la valoración administrativa no supere la renta efectivamente derivada de la operación.

### **C) Cuestiones procedimentales.**

Se plantea que la liquidación practicada en el IS a la sociedad no es firme, requisito exigido por el art. 18.12 LIS y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, según la parte recurrente.

El art. 18.12 del TRLIS dispone:

«Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

(...)

3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan».

Y el art. 19.3 del actualmente vigente RIS, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, dispone que «una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora».



*El motivo no puede estimarse. En el presente caso no se cumple el presupuesto de hecho necesario para su aplicación, por cuanto se inició un procedimiento inspector tanto respecto de la sociedad como de la socia, por lo que no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 18.12.3º TRLIS en relación con el artículo 19.3 del RIS, y la jurisprudencia recaída sobre dichos preceptos, al no darse su presupuesto de hecho.*

*La STS de 15 de octubre de 2020, recurso 437/2018 , fijó la siguiente doctrina:*

*«En interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4 , primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza».*

*Sin embargo, la sentencia se refiere al supuesto de hecho en que lo cuestionado es la regularización a practicar a la persona o entidad vinculada que no ha sido objeto de comprobación por la operación de que se trata. Así en la STS de 18 de mayo de 2020, recurso 6187/2017 , citada por el Abogado del Estado, se dice:*

*«las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas. Ello no significa, en absoluto, mengua o incumplimiento alguno de las garantías y finalidades pretendidas con las normas procedimentales especiales analizadas, pues tanto unas como otras quedan plenamente salvaguardadas con el mero cumplimiento de las normas que regulan con carácter general los procedimientos de inspección seguidos con las distintas partes implicadas en cuyo seno se realizan las actuaciones de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y con las vías de reclamación o recurso que el ordenamiento tributario reconoce a aquéllas. En este sentido, lo relevante es garantizar la integridad del derecho de defensa previsto en el art. 24 CE y art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000 / C 364/01 ) a través del pleno acceso a la totalidad de la documentación procedente de otro procedimiento, así como la plenitud de medios de impugnación y posibilidad de revisión por parte del Tribunal ante el que pueda ser recurrido el acto que concierne al contribuyente, tal y como hace ver la STJUE de 16 de octubre de 2019 (ECLI:EU:C:2019:861 ) en un supuesto que, aún relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, guarda analogía con la problemática de procedimientos separados con hechos y apreciaciones vinculadas».*

*Este mismo criterio ha sido reiterado en las SSTS de 6 de junio de 2022, recurso 2608/2020 , 30 de enero de 2023, recurso 4077/2021 , y 27 de octubre de 2023, recurso 3445/2022 .*

*En el mismo sentido, SSTSJ Madrid, Sección 5ª, de 6 de junio de 2023, recurso 1099/2020 , 9 de octubre de 2023, recurso 1620/2020 , y 15 de noviembre de 2023, recurso 1565/2020 .*

*En cuanto a la alegación relativa a la existencia de dos acuerdos de liquidación practicados contra la sociedad, la parte recurrente se limita a señalar que ello contraviene lo dispuesto en el art. 143.2 LGT , sin ninguna otra explicación. El motivo no puede ser estimado. En primer lugar, se trata de cuestiones relativas a la liquidación del IS que no tienen ninguna incidencia en sede del IRPF, cuya liquidación se basa en la valoración de la operación vinculada por los servicios prestados a través de la sociedad que se imputan a la persona física, y sobre lo cual ha podido la recurrente hacer todo tipo de alegaciones, sin merma de sus derechos de defensa. Además, el art. 19 del RIS dispone que «cuando la comprobación de las operaciones vinculadas no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria». Como dice el Tribunal Supremo en las sentencias citadas, cuando se desarrollan procedimientos de inspección simultáneos respecto de las distintas partes vinculadas, cada una va a poder defender también sus legítimos intereses, en este caso mediante la impugnación de la liquidación que le sea practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección.*

*En el caso de autos, en sede del IS se ha cumplido el requisito del art. 19.1 del RIS y levantado acta separada para la valoración de la operación vinculada en sede de la sociedad y para la regularización del IS, trasladándose al IRPF de la persona física dicho valor para realizar el ajuste secundario correspondiente, además de regularizar otros aspectos de su situación tributaria por el ejercicio comprobado (rendimientos actividades económicas, rendimientos del capital mobiliario, deducción por vivienda habitual), sin que en modo alguno se haya producido indefensión, ni nulidad o irregularidad de ningún tipo."*

**QUINTO.-**Las consideraciones anteriormente expuestas son plenamente aplicables al supuesto que nos ocupa, ya que estamos ante la misma operación vinculada, por lo que su valoración debe ser asimismo



confirmada, desestimando igualmente todas las cuestiones procesales planteadas en el escrito de demanda, que se analizan en el fundamento anterior.

A cuanto antecede cabe añadir que levantar dos actas de disconformidad se ajusta a lo previsto en el artículo 101.4.b) de la LGT, el artículo 18.12 de la LIS y el artículo 19.1 del RIS, según el cual:

*"Cuando la comprobación de las operaciones vinculadas no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la Ley del Impuesto. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."*

Los acuerdos de liquidación aquí impugnados toman en consideración el acta de disconformidad A02- NUM003 , que recoge la corrección valorativa de la operación vinculada, y el acta de disconformidad A02- NUM002 que incluye, además, la regularización de los restantes conceptos tributarios comprobados por la Inspección.

**SEXTO.**-Finalmente, en relación con los gastos no deducibles, únicamente se aduce que se califica una parte de los honorarios obtenidos por D<sup>a</sup>. Esmeralda , como retribución en especie, sin aplicar las reglas del artículo 43.1.1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta las Personas Físicas, lo que vicia de nulidad la liquidación practicada.

Estamos ante gastos de naturaleza personal que constituyen una remuneración a favor de D<sup>a</sup>. Esmeralda por importe de 48.592,55 euros + IVA, y comprenden productos de estética, ropa de Zadig et Voltaire Ibérica, SL, Valentino Spagna, SL, LVMH Iberia SL, División Louis Vuitton, servicios de peluquería así como zapatos y bolsos de Christian Louboutin España, SA, entre otros muchos.

La retribución que se regulariza corresponde a los gastos que, siendo de naturaleza personal de la socia, se abonan por la entidad en nombre de aquélla, sin que le sean a ella imputados. Estos gastos de carácter personal constituyen una renta en sede de la persona física al representar una retribución no declarada por la obligada tributaria por los servicios prestados a la mercantil.

Como ya se ha indicado, el importe correspondiente a estos gastos de carácter personal se resta para determinar el ajuste por operación vinculada y, simultáneamente, se adiciona a los restantes rendimientos derivados del desarrollo de actividades económicas de la socia al representar una retribución no declarada, de manera que no existe doble tributación de este concepto.

Se imputa el valor exacto que consta en las facturas justificativas, lo que no infringe normativa alguna y, además, ha sido confirmado en sede de IRPF de la socia.

En definitiva, el presente recurso contencioso-administrativo ha de ser íntegramente desestimado.

**SÉPTIMO.**-El artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que: "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el presente caso se imponen a la parte actora las costas causadas en la presente instancia, en atención a la desestimación del recurso contencioso-administrativo y en ausencia de circunstancias que justifiquen lo contrario, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.4 de dicho texto legal, señala 2.000 euros - más IVA, si resultara procedente - como importe máximo en atención a la naturaleza y complejidad del asunto, la cuantía del presente recurso y la actuación profesional desarrollada.

Por todo lo expuesto, en nombre de S.M. el Rey y en el ejercicio de la potestad que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

## FALLAMOS

**PRIMERO.- DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo número 274/2022 interpuesto contra la resolución del TEARM objeto de la presente litis y el acuerdo de liquidación del que trae causa.

**SEGUNDO.- IMPONEMOS** a la parte actora las costas procesales devengadas en la presente instancia, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.



La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0274-22 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante **transferencia** bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0274-22 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la **transferencia**" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.