



Roj: **STSJ M 7950/2026 - ECLI:ES:TSJM:2026:7950**

Id Cendoj: **28079330052026100327**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **08/06/2026**

Nº de Recurso: **1088/2022**

Nº de Resolución: **319/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA JESUS CALVO HERNAN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009750

NIG:28.079.00.3-2022/0066869

Procedimiento Ordinario 1088/2022 TRIBUTARIO

Demandante:BAA LEGAL TAX ADVISOR SL

PROCURADOR Dña. ANA MARIA ARAUZ ROBLES VILLALON

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH, Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 319/2026

RECURSO NÚM.: 1088/2022

PROCURADORA: Dª. ANA ARAUZ DE ROBLES VILLALON

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 ocho de junio de 2026.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1088/2022, interpuesto por BAA LEGAL & TAX ADVISORS, S.L.P., representada por la procuradora doña Ana Arauz de Robles Villalón y defendida por el letrado don Bruno Masoliver Macaya, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 29/06/2022, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas formuladas frente a los acuerdos de liquidación derivados de las Actas nº A02- NUM001 y A02- NUM002, dictados por la AEAT relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2017 y 2018, de los que deriva una deuda total de 12.219,36 euros (a devolver) y 5.688,86 euros respectivamente, siendo la cuantía de la reclamación a efectos de procedimiento e instancia de 6.938,57 euros (a devolver) y 3.354,16 euros.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Por la representación procesal de BAA LEGAL & TAX ADVISORS, S.L.P., se interpuso el presente recurso contencioso-administrativo, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda en la que tras alegar cuantos hechos y fundamentos de derecho estimó de aplicación termino suplicando:

«[...] dicte sentencia estimatoria que anule la resolución impugnada y los [...] acuerdos de liquidación».

SEGUNDO. -Concedido el oportuno traslado, el Sr. Abogado del Estado presentó escrito de contestación a la demanda en el que tras alegar cuantos hechos y fundamentos de derecho tuvo por conveniente, terminó suplicando:

«[...] dicte Sentencia por la que se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto de contrario, confirmando la Resolución recurrida por ser ajustada a Derecho, todo ello con imposición de costas a la parte recurrente».

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 02/06/2026, quedando el recurso concluso para Sentencia.

CUARTO. -La cuantía del presente procedimiento ha quedado fijada en 6.938,57 euros.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a. María Jesús Calvo Hernán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - *Objeto del recurso.*

1.1.-En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 29/06/2022, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas formuladas frente a los acuerdos de liquidación derivados de las Actas nº A02- NUM001 y A02- NUM002, dictados por la AEAT relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2017 y 2018 -el primero referido a la regularización de la operación vinculada entre la recurrente y D. Fructuoso resultante del procedimiento de comprobación de valor de mercado; y el segundo a la de los restantes elementos resultantes de la regularización tributaria del obligado tributario-, de los que deriva una deuda total de 12.219,36 euros (a devolver) y 5.688,86 euros respectivamente, siendo la cuantía de la reclamación a efectos de procedimiento e instancia de 6.938,57 euros (a devolver) y 3.354,16 euros.

1.2.-La resolución impugnada sintetiza los antecedentes del caso en los siguientes términos (antecedente de hecho Segundo):

"SEGUNDO.- En fecha 13/07/2020, se comunicó el inicio de actuaciones inspectoras respecto del Impuesto sobre Sociedades y retenciones de los ejercicios 2017 y 2018. En lo que respecta a las presentes reclamaciones por Impuesto sobre Sociedades, con fecha 21/01/2022, se incoaron las siguientes actas:

- Acta de disconformidad con número de referencia A02- NUM001, en la que se regulariza la situación del contribuyente por IS 2017 y 2018, como consecuencia de la valoración a precio de mercado de la operación

- Acta de disconformidad con número de referencia A02- NUM002 , por IS 2017 y 2018, en la que se efectúa la regularización completa del obligado tributario, incluyendo la regularización de la valoración a precio de mercado de las operaciones vinculadas.

BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP ha estado dada de alta en el epígrafe del IAE 842 "Servicios financieros y contables".

D. Fructuoso es administrador único de BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP, siendo socios los cónyuges D. Fructuoso con un 90% del capital y por el 10% restante su cónyuge Dña. Ramona .

La sociedad BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP, ha continuado con las actividades de su antecesora BEMM & ASOCIADOS SL.

Durante el procedimiento se han practicado los siguientes ajustes:

- Se determina la existencia de operaciones vinculadas entre BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP y Fructuoso , al haberse constatado que los ingresos percibidos por la sociedad derivan en su práctica totalidad de la actuación directa y personal de D. Fructuoso administrador de la sociedad. A pesar de ello las retribuciones percibidas son notablemente inferiores al importe facturado por la sociedad a terceros. Se pone de manifiesto por lo tanto que la operación vinculada no está valorada conforme a valor de mercado, por lo que se procede por parte de la Inspección a disminuir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los importes que resultan de la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto que había sido declarado por la sociedad.

- Se regularizan una serie de gastos que no se consideran deducibles.[...]»

1.3.-En concreto, los motivos por los que se practica la regularización son los siguientes:

- Disminución de la base imponible por la operación vinculada existente entre don Fructuoso y la sociedad BAA LEGAL & TAX ADVISORS, S.L.P., ascendiendo el importe del ajuste primario de la operación vinculada a 82.309,97 euros en 2017 y 124.536,08 euros en 2018.

- Incremento de la base imponible por el ajuste secundario de la operación vinculada en el importe de 8.231,00 euros en 2017 y 12.453,61 euros en 2018.

- Incremento de la base imponible en los importes de los gastos que se determina que no son fiscalmente deducibles.

1.4.-La resolución impugnada desestima las reclamaciones económico- administrativas interpuestas contra los referidos acuerdos de liquidación por las siguientes razones:

1.4.1.- Respecto de las alegaciones de la reclamante sobre la no conclusión del procedimiento inspector y su nulidad por defectos en el procedimiento establecido para las operaciones vinculadas porque se debería haber formalizado una única acta de carácter provisional que justifique el valor de mercado atribuido a la operación vinculada, y una vez esta acta hubiese adquirido firmeza se debería de proceder a regularizar al resto de las entidades vinculadas, teniendo en cuenta que en el presente caso se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas, vinculándole a este TEAR la doctrina del TEAC (resolución de 8 de septiembre de 2016, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 00-04202-2016-00) en virtud del artículo 239.8 de la LGT, y compartiendo este Tribunal Regional los razonamientos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (cas. nº 6187/2017), debe desestimarse esta pretensión (FD Cuarto y Quinto).

1.4.2.- Respecto de la alegación de indefensión al encontrarse el reclamante ante dos liquidaciones diferentes, por el mismo concepto impositivo y por el mismo ejercicio, por cuanto el procedimiento de incoar dos actas es acorde a la normativa (artículo 19.1 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) ya que en el curso de las actuaciones desarrolladas ha tenido lugar un procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, no siendo la corrección valorativa el objeto único de la regularización (FD Sexto).

1.4.3.- Respecto de la disconformidad expresada por la reclamante con la existencia de la operación vinculada entre BAA LEGAL & TAX ADVISORS, S.L.P. y D. Fructuoso argumenta el carácter personalísimo de los servicios desarrollados por D. Fructuoso para BAA LEGAL & TAX ADVISORS, S.L.P., porque sin aquél no hay clientes (FD Séptimo).

1.4.4.- Respecto de la valoración de la operación vinculada, razona la aplicación al caso del artículo 18 LIS y

la corrección del método del precio libre comparable aplicado por la Inspección para obtener el valor normal de mercado de la operación vinculada y respeto en todo momento del análisis de comparabilidad por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que presta D. Fructuoso a la

sociedad que administra, equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, corregido con los gastos pagados por la sociedad, necesarios para la prestación del servicio (FD Octavo y Noveno).

1.4.5.- En lo referido a la alegación sobre el ajuste secundario, tras reproducir la normativa de aplicación, concluye la concurrencia del supuesto de hecho previsto en la norma para su realización puesto que los servicios profesionales prestados por D. Fructuoso a la sociedad se han retribuido por un valor inferior al de mercado y no se ha producido la restitución patrimonial existiendo así un desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad que se ha visto beneficiada que ha de calificarse como aportación a los fondos propios de la sociedad en el porcentaje de la participación del socio en ésta (90%) y como liberalidad en lo restante (FD Décimo).

1.4.6.- Respecto a la alegación referida a la doble tributación en el sentido que en el cálculo de la operación vinculada se han incluido los gastos no deducibles en la sociedad, los cuales se trasladan al socio, produciéndose una sobreimposición, se desestima porque que un gasto no sea deducible en sede de la sociedad no significa que su distribución posterior a las partes vinculadas no deba tributar como percepción de renta de aquellos, en base a las circunstancias que asisten su tributación individual (FD Décimo Primero).

SEGUNDO. - Argumentos de la parte recurrente.

La parte recurrente fundamenta la pretensión de nulidad deducida en la demanda en los motivos de impugnación formales y sustantivos que, sintéticamente expuestos, consisten en lo siguiente:

2.1.-Nulidad del procedimiento.

2.1.1.- Existencia de un socio afectado por la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, doña Ramona , propietaria del 10% del capital, a la que no se ha notificado los acuerdos de liquidación, causándole indefensión.

2.1.2.- La resolución impugnada no tiene en cuenta esas dos vinculaciones, con precios de mercado diferentes y distinta naturaleza, asignándolas indebidamente a D. Fructuoso y calificándolas incorrectamente como rendimientos de la actividad empresarial, cuando debieran serlo como rendimientos del capital mobiliario, que tienen un tratamiento radicalmente distinto en el IRPF.

2.1.3.- El acuerdo de liquidación no excluye la retribución como administrador de don Fructuoso .

2.1.4.- El valor de mercado calculado además de ser ilegal, es excesivo, impidiendo que los socios puedan percibir ningún tipo de retribución.

2.1.5.- Ausencia de los acuerdos de liquidación y de la documentación relativa a los ingresos obtenidos y gastos realizados por las sociedades en el expediente, con indefensión.

2.1.6.- Existencia de dos liquidaciones distintas por el mismo concepto impositivo y ejercicio. Ausencia de notificación a las demás partes o entidades vinculadas afectadas. Ausencia de firmeza del valor de mercado asignado a la operación vinculada. Vulneración de la STS, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2, nº 1319/2020, de 15/10/2020.

2.2.-Ausencia de prueba sobre el carácter personalísimo de los servicios prestados por D. Fructuoso a la sociedad, causante de indefensión y sobre los ingresos. Cálculo erróneo del valor de mercado.

2.2.1.- No figuran en el expediente los contratos con clientes y proveedores, ni las facturas emitidas en los años 2017 y 2018, lo que invalida el argumento de la resolución recurrida sobre el particular. Los dos únicos contratos y las facturas que se invocan en el acuerdo de liquidación corresponden a otros ejercicios y a otra sociedad.

2.2.2.- Los servicios de asesoría legal y fiscal prestados por la recurrente no tienen el carácter de personalísimos, máxime si se tiene en cuenta que la sociedad cuenta con personal con cualificación suficiente para prestarlos, independientemente de que además contraten los servicios de profesionales independientes especialistas en las materias que asesoran y que don Fructuoso no es especialista en el sistema tributario español.

2.2.3.- El cálculo del valor de mercado realizado en el acuerdo de liquidación es erróneo al partir de los ingresos obtenidos por la recurrente, que considera una entidad simulada o inexistente sin aplicar el artículo

16 LGT y sin justificar los motivos de su aplicación, y que no están probados al responder a contratos correspondientes a otra entidad y ejercicios distintos, de los que deduce gastos asociados de los que elimina los gastos que no considera deducibles fiscalmente, sin cobertura legal, y que considera deberían ser considerados como rentas en especie (art. 42 LIRPF) y deducirse del valor de marcado para determinar el ajuste de la operación vinculada, y sin incluir la Seguridad Social a cargo de la empresa.

2.3.-Inexistencia de análisis de comparabilidad en los términos exigidos por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y las directrices de la OCDE.

Alega la parte recurrente que el acuerdo de liquidación no aplica correctamente ninguno de los métodos contemplados en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y aunque dice aplicar el método del precio libre comparable, en realidad lo que pretende es trasladar los ingresos a la persona física, lo que da lugar a que se aplique una especie de método "sui generis" de distribución de beneficios.

Insiste en que la sociedad cuenta con medios personales suficientes para la prestación de los servicios profesionales de carácter legal, contable y fiscal y en la ausencia de conocimientos sobre el sistema tributario español por parte de don Fructuoso , manifestando no entender por qué no se reconoce que la sociedad aporta valor añadido relevante al objeto de la operación vinculada. Invoca la vulneración de los derechos a la libertad de empresa y establecimiento y añade que no se cumple ninguna de las condiciones de comparabilidad para aplicar como precios de mercado los ingresos obtenidos por la entidad obtenidos además en mercados extranjeros, prescindiendo el acuerdo de liquidación de la estrategia empresarial y manera de prestación del servicio.

2.4.-Improcedencia del ajuste secundario. No ha existido enriquecimiento de la recurrente, quien además ha pagado retribuciones en especie a don Fructuoso y doña Ramona con las que ha restituido el hipotético enriquecimiento injusto.

2.5.-Existencia de otra liquidación por el mismo concepto impositivo y por el mismo ejercicio, con resultado distinto, causante de indefensión a la recurrente al no permitirle conocer cuál es la liquidación definitiva que ha adquirido firmeza.

2.6-Vulneración del artículo 18.2 LIS por doble tributación.

2.7.-Dilaciones indebidas. Procedimiento no concluido. Alega que el acuerdo de liquidación que se impugna no resuelve de modo firme y definitivo la comprobación tributaria, por lo que no ha finalizado indebidamente la inspección y se ha excedido el plazo determinado por la Ley.

TERCERO. - Argumentos de la Administración demandada.

La Administración demandada se opone a las pretensiones y argumentos esgrimidos de contrario en base a los razonamientos contenidos en la resolución impugnada que reproduce, a los que añade que el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS") impone la fijación del valor de mercado de las operaciones vinculadas, no de las vinculaciones existentes. Es decir, para que resulte de aplicación el artículo 18 de la LIS debe acreditarse una vinculación entre las partes y la realización de una operación entre dichas partes vinculadas, sin que la parte actora concrete las operaciones que han sido realizadas entre la sociedad y D^a Ramona y que deban ser necesariamente valoradas a valor de mercado. Añade que las regularizaciones que constituyen el objeto de este proceso tienen como obligada tributaria a la sociedad BAA LEGAL TAX ADVISORY, S.L.P. y no a D^a Ramona , de suerte que no resulta necesario efectuar notificación alguna a esta última, ni ostenta derecho alguno a impugnar la valoración de la operación vinculada entre su cónyuge y la sociedad.

CUARTO. - Análisis del caso sometido a decisión. Remisión al criterio expresado en precedentes de la Sala.

4.1.-Las cuestiones procedimentales y sustantivas planteadas por la parte recurrente en el presente procedimiento antes expresadas han sido examinadas por esta misma Sala y Sección en la sentencia nº 310/2026, de 03/06/2026 (Ponente Ilmo. Sr. Ruiz Ballesteros) dictada en el procedimiento ordinario 1093/2022, deliberado en la misma fecha que el actual, seguido a instancia de BA RENEWABLE ASSET SERVICES, S.L., mercantil que, al igual que la concernida en el presente procedimiento, tiene como administrador único a don Fructuoso , que es también socio con un 90% del capital social, siendo socia en el porcentaje restante doña Ramona , que actúa bajo idéntica representación procesal y defensa que el actual, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 29 de junio de 2022, que desestima las reclamaciones económico-administrativas números NUM003 y acumuladas interpuestas frente a los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2017 y 2018, derivados de las

actas de disconformidad con números de referencia A02- NUM004 , donde se refleja la corrección valorativa resultante del procedimiento de comprobación de valor de mercado de operaciones vinculadas, y A02- NUM005 , donde se documentan los restantes elementos resultantes de la regularización tributaria que procede.

4.2.-Sobre los motivos de impugnación referidos a cuestiones formales en la tramitación del procedimiento de inspección, idénticos a los planteados en el presente procedimiento, la citada sentencia establece (FD Tercero a Noveno):

«**TERCERO.**-Examinamos inicialmente los motivos de impugnación que se refieren a cuestiones formales en la tramitación del procedimiento de inspección.

La parte actora expone que no se ha seguido el procedimiento legalmente previsto para la comprobación de valor de la operación vinculada al no esperar a la firmeza de la corrección valorativa de la operación vinculada al practicarse de manera simultánea los Acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el socio mayoritario y administrador don Fructuoso .

También expone que los Acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades no se han notificado a la socia doña Ramona .

Para resolver estos dos motivos de impugnación que se refieren a cuestiones procedimentales, partimos del artículo 18.12 de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que señala lo siguiente:

"Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la comprobación, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes".

Por su parte, el artículo 19 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece lo siguiente:

"1. 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 .

2. Si el contribuyente interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como

consecuencia de la regularización practicada, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la Ley 58/2003 .

Transcurridos los plazos oportunos sin que el contribuyente haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico administrativa.

3. Una vez que la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará de oficio la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas, salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo. La regularización se realizará mediante la

6



práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente.

En el caso de impuestos en los que existen períodos impositivos, esta regularización deberá comprender todos aquellos que estén afectados por la corrección llevada a cabo por la Administración tributaria, derivada de la comprobación de la operación vinculada.

La regularización incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación de cada uno de los períodos impositivos en los que la operación vinculada haya surtido efectos o, si la regularización diera lugar a una devolución y la autoliquidación se presentó fuera de plazo desde la fecha de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Los intereses se calcularán hasta la fecha en que se practica la liquidación o, en su caso, la autoliquidación, correspondiente al período impositivo en que la regularización de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.12.3.º de la Ley del Impuesto y en el primer párrafo de este apartado.

La regularización realizada por la Administración tributaria deberá ser tenida en cuenta por los contribuyentes en las declaraciones que se presenten tras la firmeza de la liquidación, cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003 , y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

Las personas o entidades afectadas que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, podrán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 12 del artículo 18 de la Ley del Impuesto ".

CUARTO.-En relación a lo alegado por la parte recurrente, citamos a continuación varias sentencias del TSJ de Madrid y del Tribunal Supremo que resuelven cuestiones similares a lo expuesto por la parte actora.

La sentencia del TSJ de Madrid de fecha 16/10/2024, Roj: STSJ M 13866/2024, ECLI:ES:TSJM:2024:13866, Sección: 5, Nº de Recurso: 1238/2021, Nº de Resolución: 780/2024, expone lo siguiente:

"TERCERO.- Motivos de la impugnación...

Sobre la viabilidad del procedimiento seguido y su notificación al resto de los socios de la entidad

- Para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas es necesario que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza.

- Se ha infringido el artículo 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el RIS vigente en los ejercicios objeto de regularización, por no haberse notificado al resto de los socios de la entidad la corrección valorativa, ni la liquidación con ofrecimiento de los recursos pertinentes...

NOVENO.- Sobre la concurrencia de procedimientos de regularización seguidos a los sujetos vinculados.

Sobre la posibilidad de proceder a la determinación del valor de mercado de la operación estando pendiente la firmeza de liquidación girada a la mercantil vinculada, la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas, toda vez que la proposición de los arts. 16.9.3º del TRLIS y del art. 21.4 del RIS tiene sentido tan sólo cuando una de las partes implicadas está siendo sometida a Inspección por las operaciones vinculadas, pero no cuando son las dos y cada parte puede realizar plenamente actuaciones de defensa e impugnar cuando tenga por conveniente la valoración resultante - STS de 18 de mayo de 2020, rec. casación nº 6187/2017 -...

Por último, observar que no se ha infringido el artículo 21.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aplicable, por no haberse notificado al resto de los socios de la entidad la corrección valorativa, ni la liquidación con ofrecimiento de los recursos pertinentes.

Como observa el TEAR, el citado precepto es de aplicación a las partes vinculadas en procedimientos de valoración de las operaciones, sin que pueda entender del mismo que existe una obligación de la Administración



de notificar los ajustes de la operación vinculada al resto de los socios de la entidad que no estén afectados por la misma.

Como observa la sentencia de la Sección 5ª de constante mención, la regularización combatida en el Impuesto de Sociedades se ha efectuado por la Administración al socio mayoritario sin que la operación vinculada afecte al socio minoritario que ostentaba un 0.5% de participaciones de la sociedad actora, aunque, indirectamente, se va a ver afectado por el aumento de valor de los fondos de la entidad.

En méritos a todo lo expuesto procede la desestimación del recurso en cuanto a la impugnación de la liquidación".

QUINTO.-La sentencia del TSJ de Madrid de fecha 12/02/2024, Roj: STSJ M 1859/2024, ECLI:ES:TSJM:2024:1859, Sección: 4, Nº de Recurso: 312/2022, Nº de Resolución: 124/2024, Ponente don José María Segura Grau, expone lo siguiente:

"SEGUNDO.- Argumentos de las partes

En su escrito de demanda, la parte demandante expone lo siguiente:

- Nulidad del procedimiento por falta de firmeza de la liquidación dictada respecto a la entidad mercantil en sede del IS (que fue objeto de reclamación ante el TEAR y también en sede judicial), con la consecuencia de duración excesiva del procedimiento de inspección. Cita la STS de 15 de octubre de 2020 según la cual "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".

- Improcedente aplicación del método del coste incrementado aplicado por la Inspección. Así, el llamado margen del coste utilizado no está previsto en la normativa. No procede imputar a la recurrente la totalidad de los beneficios de la sociedad. La base imponible declarada fue de 58.426,16 euros, que es lo que debería someterse a tributación para respetar el límite previsto en el art. 16.1.2º TRLIS (no superar la renta efectivamente derivada de la operación). Deben valorarse los servicios prestados a la sociedad por la socia, pero no los servicios de carácter auxiliar. Considera injustificada la no aplicación de método del precio libre comparable. Las directrices OCDE referidas en el acuerdo de liquidación no se pueden aplicar a las actividades de publicidad. La forma de calcular empleada por la Inspección es errónea y contradice tales directrices.

-El acuerdo de liquidación en sede de IRPF deriva de la liquidación practicada a la entidad RG Lets Communicate Together, S.L. Se han dictado dos acuerdos de liquidación diferentes, contraviniendo lo dispuesto en el art. 143.2 LGT .

- Los mismos ingresos son sometidos a tributación tanto en sede de la sociedad como de la socia. Lo mismo sucede con los gastos.

- El acuerdo de liquidación debería haber valorado la retribución como administradora para aplicar las normas de vinculación a lo que a su entender sea actividad profesional.

- Nulidad de la sanción por incumplimiento del trámite de audiencia respecto del método de cálculo del valor de mercado. La obligada tributaria debería haber sido notificada para personarse en el procedimiento abierto contra la entidad mercantil para hacer alegaciones sobre el valor de mercado aplicado a las operaciones vinculadas. Insiste, como antes, en que la liquidación practicada a la sociedad no es firme, de lo que deriva la nulidad de la resolución sancionadora.

- Los errores imputables a la liquidación determinan la nulidad de la sanción.

- Incompatibilidad de la sanción prevista en el art. 16 TRLIS y la del art. 191 LGT .

- Falta de tipicidad y de culpabilidad de la conducta y falta de motivación de la resolución sancionadora. Errores en el cálculo y graduación de la sanción.

Por la Abogacía del Estado se interesa la desestimación del recurso. Después de exponer las circunstancias del caso y los distintos motivos de impugnación planteados en la demanda, insistiendo en los mismos argumentos desarrollados en la vía administrativa. Considera suficientemente acreditada la existencia de 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. Sagrario , y que exceden de los propios del cargo de administrador.

El método de valoración empleado es correcto, recogiénose en el acta de la inspección el análisis de comparabilidad del servicio que presta la actora y el que presta la sociedad a terceros independientes. Con respecto a la forma de cálculo del valor, se valoran los servicios prestados por la sociedad al considerar de escaso valor añadido los servicios de ésta diferenciados de los prestados por la actora, dado que sólo consta

8



contratada un empleado a desde el mes de octubre y otra en prácticas. La valoración está motivada y se ajusta a la normativa aplicable y a las directrices de la OCDE.

Asimismo, con respecto a las liquidaciones practicadas en el IS, es posible la aprobación de dos actas y sus liquidaciones, como permite el art. 101.4.b) LGT y 190.4 RD 1065/2007 para los supuestos de regularización de la operación vinculada y de otros aspectos de la obligación tributaria con respecto al mismo concepto y periodo impositivo. Tampoco es preciso esperar a la firmeza de la liquidación del IS, citando la STS de 18 de mayo de 2020, recurso 6187/2017 .

Niega la existencia de doble tributación, aunque obviamente se produce una mayor tributación: en el IRPF por la operación vinculada, y en el IS porque no se habían deducido gastos no relacionados con la obtención de ingresos...

CUARTO.- El supuesto de hecho examinado...

C) Cuestiones procedimentales.

Se plantea que la liquidación practicada en el IS a la sociedad no es firme, requisito exigido por el art. 16.9 TRLIS y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, según la parte recurrente.

El art. 16.9 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. 21.4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (artículo 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 16.9.3º TRLIS en relación con el artículo 21.4, primer párrafo 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. 21 del RIS dispone que "cuando la corrección valorativa 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. 21.1 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.

SEXTO. -Del contenido de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22/07/2024, Roj: STS 4215/2024, ECLI:ES:TS:2024:4215, Sección: 2, Nº de Recurso: 4469/2021, Nº de Resolución: 1370/2024, se desprende que la notificación de la liquidación es a las personas vinculadas afectadas y no a los socios de la entidad mercantil.

La sentencia mencionada reitera la doctrina jurisprudencial que señala que en los supuestos en que se ha seguido un procedimiento de inspección separado a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas, la Administración Tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los preceptos de los textos legal y reglamentario, y en particular el requisito de la firmeza de la

liquidación, 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, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22/07/2024, Roj: STS 4215/2024, ECLI:ES:TS:2024:4215, Sección: 2, Nº de Recurso: 4469/2021, Nº de Resolución: 1370/2024, declara lo siguiente:

"CUARTO.- Los precedentes jurisprudenciales.

La cuestión de interés casacional que suscita este recurso de casación ha sido analizada ha sido objeto de análisis en varias ocasiones, en un sentido favorable al defendido ahora por la Administración impugnante. Como se ha dicho, la sentencia recurrida se apoya en la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 437/2018 ECLI:ES:TS:2020:3283), cuya lectura sin embargo debe integrarse con el conjunto de jurisprudencia formada por nuestra Sala, entre otras en las SSTs de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2017), de 6 de junio de 2022 (RCA 2608/2020 - ECLI:ES:TS:2022:2275) y 30 de enero de 2023, (RCA 4077/2021- ECLI:ES:TS:2023:233).

La STS de 15 de octubre de 2020, cit., en que se apoya la sentencia recurrida, declaró: "[...] [e]n 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

10



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 STS de 15 de octubre de 2020, cit., no es el único precedente jurisprudencial que se ha ocupado de la cuestión de interés casacional. Sobre la misma cuestión nos hemos pronunciado en nuestra anterior sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027 - ES:TES:2020:951), en la que se abordó la misma cuestión de interés casacional y fijó la siguiente doctrina:

"[...] En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza [...]"

La sentencia recurrida omite el examen de la sentencia de 18 de mayo de 2020, cit., pese a que es invocada por el voto particular suscrito por el voto particular formulado a la misma por una magistrada integrante de la Sala.

En nuestra posterior STS de 6 de junio de 2022 (rec. cas. 2608/2020 ES:TS:2022:2275) abordamos el análisis de ambos pronunciamientos y fijamos la jurisprudencia para resolver la aparente contradicción entre ambos pronunciamientos, puesto que la STS de 15 de octubre de 2020, cit., no identificó el precedente constituido por la STS de 18 de mayo de 2020, ni hizo rectificación explícita de la doctrina de interés casacional que, sobre la misma cuestión, estableció aquella, abarcando un análisis más amplio de la diversas situaciones que pudieran plantearse según se hubiera un procedimiento de inspección respecto de una sola parte de las implicadas en una operación vinculada, o por el contrario existieran simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas. Así, en la referida STS de 6 de junio de 2022, cit., declaramos explícitamente que "[...] [l]as conclusiones que alcanzamos en nuestra sentencia de 18 de mayo de 2020, cit., deben ser ahora reiteradas, lo que requiere delimitar con mayor precisión el alcance de la doctrina establecida en la resolución de 15 de octubre de 2020, cit., que no resulta de aplicación en los casos en que, como es el que nos ocupa, la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas [...]". Y es que el alcance literal de las normas implicadas (artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS), debe situarse en su propio contexto, 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, y es en ese escenario donde resulta coherente la doctrina fijada en la sentencia de 15 de octubre de 2020, cit. Pero fuera de estos casos, y con apoyo en los antecedentes legislativos y la interpretación teleológica y sistemática (art. 3 Código Civil) que ya expusimos en la sentencia de 18 de mayo de 2020, cit., la solución debe ser distinta cuando se han seguido procedimiento de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas, garantizando en todo caso la debida coordinación entre los distintos procedimientos.

QUINTO.- El juicio de la Sala...

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, señala que esta Ley tiene por objeto la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal, en particular en la regulación de las operaciones vinculadas.

Para cumplir los objetivos pretendidos, la Ley 36/2006 modifica la regulación de las operaciones vinculadas redactando el artículo 16.1.1º del modo siguiente:

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

Conviene recordar que hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, el TRLIS disponía en su artículo 16.1 que:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación [...]".

Cabe observar que, como resultado de la modificación, la valoración a mercado de las operaciones vinculadas pasa de ser una facultad de la Administración ejercitable sólo cuando la valoración convenida por las partes implicadas hubiese determinado para el conjunto de todas ellas una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado o un diferimiento de dicha tributación, a constituir una obligación para los obligados tributarios, obligación cuyo cumplimiento la Administración puede comprobar y, en su caso, corregir, en todos los supuestos de comprobación de las operaciones vinculadas.

Consecuencia obligada de dicha modificación es la diferente regulación del procedimiento de comprobación del valor de las operaciones vinculadas, al desaparecer con la nueva regulación el requisito de la "tributación inferior" o del "diferimiento de la tributación" para que la Administración pudiera valorar a mercado las operaciones vinculadas y encontrarse los obligados tributarios, por el contrario, obligados en todo caso a valorar a mercado.

En efecto, el artículo 16 del RIS, antes de ser modificado por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre, disponía:...

Así pues, antes de la reforma operada por la Ley 36/2006 la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas se configuraba como un procedimiento autónomo del propio procedimiento inspector que se seguía con el obligado tributario. En ese procedimiento autónomo tenían entrada también las partes vinculadas con el obligado tributario que estaba siendo sometido al procedimiento de inspección. Es de todo punto lógico la participación de dichas partes vinculadas si se tiene presente que la Administración sólo podía valorar a mercado las operaciones cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación, lo que hacía conveniente la participación de todas las partes implicadas a fin de poder determinar fundadamente la concurrencia o no de esa "tributación inferior" o de ese "diferimiento de la tributación" que había de valorarse en el conjunto de las entidades o personas implicadas. La conclusión alcanzada al respecto era, sin duda, determinante de la posibilidad de valorar a mercado las operaciones.

Pues bien, la entrada en vigor de la Ley 36/2006 hace desaparecer el condicionante de la "tributación inferior" o del "diferimiento en la tributación", y dado que los obligados tributarios están obligados a valorar a mercado en todo caso las operaciones vinculadas, pudiendo comprobarlo la Administración, pierde su sentido la existencia del citado procedimiento autónomo y especial y la participación en él de las partes vinculadas con el obligado tributario respecto del que se ha iniciado el procedimiento inspector, de forma que la comprobación del valor de mercado de tales operaciones pasa a configurarse como una actuación más del procedimiento inspector seguido con el obligado tributario, esto es, se va a desarrollar en el seno del propio procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria va a ser objeto de comprobación, de manera que las actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario hasta que se dicte la liquidación como consecuencia de la corrección valorativa. Las demás partes vinculadas se integran en el procedimiento una vez que éste ha concluido respecto del obligado tributario principal, es decir, cuando la Administración ya ha practicado la corrección valorativa y le ha girado la liquidación tributaria provisional. Dicha participación queda limitada a la vía de recurso y reclamaciones, no pudiendo intervenir en la fase previa de la comprobación del valor normal de mercado.

Ahora bien, todo ello no excluye la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las

distintas partes vinculadas implicadas, que es cabalmente lo que ha ocurrido en este caso.

La sentencia recurrida argumenta que no cabe simultanear la comprobación de las distintas partes vinculadas a tenor de lo dispuesto en el artículo 21.4 del RIS, según el cual: "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". De modo que, en esta tesis, sólo cuando haya alcanzado firmeza la liquidación practicada al obligado tributario podrá regularizarse a las demás partes vinculadas, cosa que en el supuesto de hecho analizado no había sucedido, toda vez que existieron comprobaciones y liquidaciones simultáneas de todas las partes implicadas. Por tal razón la sentencia concluye que no se ha respetado el procedimiento de determinación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.

Sin embargo, tal tesis no puede ser compartida, ya que las normas especiales del artículo 21 del RIS tienen su ámbito de aplicación en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. Ciertamente, cuando la Administración ha iniciado actuaciones inspectoras exclusivamente sobre un obligado tributario, resulta de plena aplicación el sistema derivado del artículo 21 RIS, de manera que:

a) Si la regularización no afectara sólo a la valoración de las operaciones con partes vinculadas, la propuesta de liquidación que derive de dicha valoración se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria que hubieran podido ser regularizados por otros motivos.

b) La liquidación derivada de esta acta que documenta la regularización de las operaciones vinculadas tendría carácter provisional.

c) Sólo cuando esta liquidación provisional hubiese adquirido firmeza, podría regularizarse a las demás partes vinculadas, sin que exista peligro de prescripción pues ya determina la norma que esta regularización se realizará

mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

Ahora bien, tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas.

En primer lugar, el propio tenor literal de los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS permite afirmar que el procedimiento de comprobación del valor normal de mercado que en ellos se regula está previsto sólo para aquellos supuestos en los que se ha iniciado un procedimiento de inspección respecto de un obligado tributario y en su seno se observa que existen operaciones vinculadas que hay que valorar a mercado. Nada dicen los preceptos indicados respecto a otra situación como la del recurrente, si excluyen que se siga un procedimiento respecto a cada una de las partes de la operación vinculada, de manera que respecto de cada una de las partes de la operación vinculada se sigan procedimientos de inspección, que podrán tener incluso un ámbito más amplio que dichas operaciones vinculadas.

Por otra parte, la regulación contenida en los preceptos indicados pretende garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de sus legítimos intereses para esas otras partes vinculadas, bajo la hipótesis de que éstas no están siendo objeto de inspección. A tal fin, obliga a notificar a las demás partes vinculadas la liquidación practicada, sobre la base de la corrección valorativa, al obligado tributario inspeccionado en cuya sede se realiza la valoración de la operación vinculada, para que aquellas puedan personarse en la reclamación o recurso que éste pueda interponer y presentar las oportunas alegaciones o, en el caso de que el obligado tributario no recurriera, para que puedan interponer ellas mismas recurso o reclamación.

Por contra, cuando ha existido, como en este caso, una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, quedan plenamente garantizados los fines expuestos de la regulación procedimental que se analiza. Por un lado, se aseguró desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, queda asegurado también que el ajuste se basaría en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una

le haya sido practicada.

La finalidad de que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte, pero cuyos resultados pueden afectarles, es el objetivo del artículo 16.9 del TRLIS al reconocerles el derecho a personarse en el recurso o reclamación presentado por el único obligado tributario inspeccionado o, en defecto de dicho recurso o reclamación, a impugnar directamente la liquidación practicada a aquél. Es por ello que, para poder ejercitar ese derecho, el artículo 21.1 del RIS ha previsto que cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en que se lleve a cabo (el del obligado tributario inspeccionado), la propuesta de liquidación que se derive de la misma se documentará en acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria.

Pero ello no obsta, ya se ha dicho, a que, 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.

Por último, conviene señalar que la regulación contenida en los preceptos señalados, a diferencia de la anteriormente vigente, no suspende de forma automática la ejecutividad de la liquidación girada -sobre la base de la corrección valorativa- al obligado tributario objeto de inspección, en tanto el valor de mercado no adquiera firmeza. Pues bien, cuando tienen lugar procedimientos de inspección simultáneos sobre las distintas partes vinculadas, se practicará la correspondiente liquidación a cada una de ellas sobre la base del valor normal de mercado determinado, liquidación que tampoco queda, como regla general, suspendida de forma automática.

La regulación analizada sí obliga, sin embargo, a posponer la regularización de las demás partes vinculadas -que no son objeto de inspección- hasta el momento en que el valor de mercado determinado se convierta en firme, cosa que no sucedía con la regulación anterior, en la que podía liquidarse, pero quedando suspendida la ejecutividad de la liquidación.

En efecto, la posposición de la regularización tributaria de las demás partes vinculadas al momento en que la liquidación practicada al obligado tributario inspeccionado adquiera firmeza, tiene sentido cuando tan sólo una de las partes implicadas está siendo sometida a inspección por las operaciones vinculadas. Pero no cuando cada parte puede realizar plenamente actuaciones de defensa e impugnar cuanto tenga por conveniente, también la valoración resultante.

Sin duda que, en esta situación de prosecución de dos procedimientos, será conveniente que la Administración tributaria primero, y en la eventual fase de reclamación económico administrativa, después, se adopten las medidas de coordinación necesarias entre los distintos procedimientos. Pero, en cualquier caso, conviene recordar que estamos ante una liquidación que tiene carácter provisional, tal y como establece el artículo 101.4 LGT, en relación al artículo 190.2.c) 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, por cuanto la comprobación afecta a "[...] la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas".

"En conclusión, las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación tan 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 /C364/01) 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. Todas estas garantías han sido debidamente observadas en este procedimiento por lo que no se ha producido ningún tipo de indefensión y menos aún la vulneración absoluta del procedimiento que postula la recurrente [...]."

SEXTO.- Reiteración de la doctrina jurisprudencial establecida en la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2017) y de 6 de junio de 2022 (rec. cas. 2608/2020).

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio, y al efecto reiteramos la doctrina jurisprudencial fijada en nuestra sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027 -ES:TES:2020:951), precisando, al mismo tiempo el alcance de la doctrina expuesta en nuestra sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 437/2018), al objeto de mantener la necesaria coherencia de la doctrina jurisprudencial. Esta doctrina ha sido reiterada en las SSTs de 6 de junio de 2022 (RCA 2608/2020 - ECLI:ES:TS:2022:2275) de 30 de enero de 2023, (RCA 4077/2021- ECLI:ES:TS:2023:233) y de 27 de septiembre de 2023 (rec. cas. 7630/2021-ECLI:ES:TS:2023:3979) y se sintetiza como sigue.

En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, 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, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación.

Y es que, como se hace ver la STS de 27 de septiembre de 2023 (rec. cas. 7630/2021) en un caso en que también se siguieron procedimientos separados y paralelos de regularización a las distintas partes implicadas en la operación vinculada "[...] la expresada jurisprudencia ha de analizarse en clave de ausencia de indefensión, inexistente en aquellos casos en que, como el aquí enjuiciado, los obligados tributarios vinculados han tenido la posibilidad de intervenir y defender su posición cada uno de ellos en su respectivo procedimiento [...]."

SÉPTIMO.- La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 27/10/2023, Roj: STS 4489/2023, ECLI:ES:TS:2023:4489, Sección: 2, Nº de Recurso: 3445/2022, Nº de Resolución: 1343/2023, con la misma fundamentación, también declara lo siguiente:

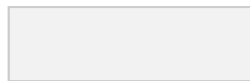
"De hecho, es bien indicativo de la carencia de obstáculo real alguno para la integridad del derecho de defensa que el recurrente no ha aducido ningún óbice de indefensión o merma de garantías reales en tal sentido. Así, en el expediente obra (documento 29, epígrafe 2.1.3.1.1.29 del expediente de la AEAT) la valoración de la operación vinculada, habiendo tenido acceso a todos los elementos y datos tomados en consideración, sin que sean hayan sido desvirtuados. Sin duda que, en esta situación de prosecución de dos procedimientos, será conveniente que la Administración tributaria primero, y en la eventual fase de reclamación económico administrativa, después, se adopten las medidas de coordinación necesarias entre los distintos procedimientos. Pero, en cualquier caso, conviene recordar que estamos ante una liquidación que tiene carácter provisional, tal y como establece el art. 101.4 LGT , en relación al art. 190.2.c) 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, por cuanto la comprobación afecta a "[...] la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas".

En conclusión, pues, 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. Todas estas garantías han sido debidamente observadas en este procedimiento por lo que no se ha producido ningún tipo de indefensión y menos aún la vulneración absoluta del procedimiento que postula la recurrente".

OCTAVO.-Una vez expuesto lo anterior, resulta que los preceptos mencionados exigen que se notifique la liquidación a las personas o entidades vinculadas afectadas, es decir, solamente a las personas que estén afectadas por la regularización tributaria que conlleva la valoración de la operación vinculada. En el supuesto específico examinado en este proceso contencioso-administrativo, la operación vinculada correspondiente a los periodos impositivos 2017 y 2018 es la realizada entre la entidad mercantil actora y el socio mayoritario y administrador único don Fructuoso . A cada uno de ellos se le ha seguido un procedimiento que ha terminado con Acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por tanto, la Administración no tenía que notificar a otras personas el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades y la interposición de la reclamación económico-administrativa por la sociedad recurrente al ser únicamente dos -la persona jurídica y la persona física que era el administrador- las personas vinculadas afectadas por la valoración de la regularización tributaria. La tesis de la parte recurrente daría lugar a que todo acto administrativo que contuviera una operación vinculada tuviera que ser notificado individualmente a todos los socios de una sociedad de responsabilidad limitada o anónima, circunstancia que no se desprende del tenor literal y de una interpretación finalista del precepto y que incluso daría lugar a una imposibilidad material cuando se tratase de una sociedad con multitud de partícipes o socios. Los preceptos mencionados solamente exigen que se notifique a las personas o entidades vinculadas afectadas que son todas aquellas personas para las que la corrección valorativa tenga consecuencias en la liquidación de la obligación tributaria;

15



JURISPRUDENCIA

en el caso ahora sometido a la deliberación de la Sala, en lo que se refiere a la operación vinculada, afecta a la entidad mercantil actora y al contribuyente don Fructuoso , que tiene conocimiento del procedimiento de inspección al ser el socio y administrador único de la entidad mercantil y haberse dictado un Acuerdo de liquidación por el IRPF. La única operación vinculada objeto de valoración es la existente entre don Fructuoso y la sociedad demandante en los periodos impositivos 2017 y 2018, al considerar la Administración que don Fructuoso es el principal activo y quien genera principalmente los beneficios de la de la sociedad demandante, en cuanto que es la persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad y que es el motivo principal de la contratación que realizan clientes de su propia nacionalidad, sin que en ello intervenga o se valore la actuación de doña Ramona . La Administración ha valorado los servicios prestados por don Fructuoso debido a que la entidad BA Renewable Asset Services, SL, percibe de terceros ingresos por importe de 239.893,90 euros en el ejercicio 2017 y 583.639,00 euros en el ejercicio 2018, relacionados con actividades en las que intervenía principalmente en la prestación de servicios jurídicos don Fructuoso quien únicamente ha percibido de la sociedad retribuciones dinerarias por importe de 62.000 euros en 2017 y 115.750 euros en el ejercicio 2018. La gran diferencia existente entre los ingresos obtenidos por la sociedad por la prestación de servicios y el importe de las retribuciones del socio y administrador único, quién resulta esencial para la obtención de tales ingresos, motiva la aplicación de la normativa en materia de operaciones vinculadas al objeto de realizar una corrección a valor de mercado de las operaciones realizadas entre la sociedad y su socio y administrador. Las personas y entidades vinculadas son la sociedad y su administrador único, sin que se haya valorado participación alguna en la actividad de doña Ramona .

Consideramos esencial que el que se hayan subsumido los hechos en la regulación de las operaciones vinculadas es debido a que la sociedad demandante existe, no es una sociedad ficticia o instrumental, siendo dicha entidad mercantil la que paga retribuciones a don Fructuoso . El pago de estas retribuciones es lo que tiene que ser valorado a precios de mercado, pues lo esencial de la regulación de las operaciones vinculadas es que las operaciones se valoren por su valor normal de mercado, conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, precepto que precisa que se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, aplicando alguno de los métodos previstos legalmente

en el mismo precepto.

Este elemento es esencial y determinante para realizar la regularización tributaria por operaciones vinculadas en aplicación del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Las retribuciones abonadas a don Fructuoso son las que tienen que ser valoradas a precios de mercado, situación fáctica que da lugar a una correcta calificación mediante la aplicación de la regulación de las operaciones vinculadas, sin que la parte demandante acredite que esta situación fáctica concurría en el caso de la otra socia doña Ramona .

La única operación a valorar es la existente entre don Fructuoso y la sociedad demandante BA Renewable Asset Services, SL, por los servicios profesionales prestados por el socio mayoritario y administrador a la entidad mercantil, siendo don Fructuoso , de nacionalidad alemana, abogado de profesión, conocedor del sector de las energías renovables y del mercado alemán, un elemento decisivo que motiva la contratación con los clientes y la obtención de ingresos por la sociedad, sin que en ello intervenga su cónyuge doña Ramona .

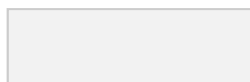
A ello se suma que lo alegado por la parte recurrente en modo alguno sería una irregularidad procedimental que a ella le afectase, por lo que no puede erigirse en defensora de las pretensiones de otras personas, alegando una cuestión que no conlleva indefensión en lo que al ejercicio del derecho de defensa de la entidad mercantil demandante se refiere.

Todo ello, sin olvidar, que es a la sociedad y al administrador único a los que corresponde informar debidamente de la regularización tributaria practicada y rendir cuentas a los socios.

NOVENO.-De las normas y doctrina jurisprudencial antes citadas también se concluye que el levantar dos Actas de disconformidad es conforme con el artículo 101.4.b) LGT, el artículo 18.12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 19 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Los Acuerdos de liquidación toman en consideración el resultado derivado del Acta de disconformidad con número de referencia A02- NUM004 , donde se refleja la corrección valorativa resultante del procedimiento de comprobación de valor de mercado de operaciones vinculadas, y del Acta de disconformidad con número de referencia A02 NUM005 , donde además se documentan los restantes elementos resultantes de la regularización tributaria que procede.

Tampoco existe indefensión desde el momento que la sociedad ha podido impugnar y ejercitar de manera plena el derecho de defensa frente al Acuerdo que recoge la operación vinculada. Lo mismo cabe decir, aunque no es objeto de este proceso contencioso administrativo, en relación a la persona física que impugna el



Acuerdo de liquidación del IRPF, donde ha podido alegar cuantas cuestiones resultaban relevantes tanto en relación a la valoración como a los elementos del tributo que le han sido regularizados, más, teniendo en cuenta que la persona física es el socio mayoritario y administrador único de la entidad mercantil.

Los preceptos mencionados y la doctrina jurisprudencial mencionada no impiden que se tramiten y concluyan de manera separada los procedimientos seguidos a la persona jurídica y a la persona física. En el supuesto específico examinado en este proceso contencioso-administrativo, la operación vinculada es la realizada entre la entidad mercantil actora y el administrador único. A cada una de ellas se le ha seguido un procedimiento que ha terminado con unos Acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por tanto, no existe irregularidad procedimental cuando lo cierto es que tanto la persona jurídica como la persona física han podido impugnar administrativa y jurisdiccionalmente el resultado de la regularización tributaria plasmada en los Acuerdos de liquidación y la práctica de dos liquidaciones separadas, una por la corrección valorativa y otra con el resto de elementos de la regularización tributaria, es plenamente conforme a lo dispuesto en la Ley».

4.3.-Sobre las cuestiones sustantivas, también idénticas a las suscitadas en el presente procedimiento, la citada sentencia nº 310/2026, de 03/06/2026 (Ponente Ilmo. Sr. Ruiz Ballesteros) dictada en el procedimiento ordinario 1093/2022, manifiesta (FD Décimo a Vigésimo):

«**DÉCIMO.**-Una vez desestimados los motivos de impugnación que se refieren a cuestiones formales en el procedimiento de liquidación, examinamos las cuestiones que versan sobre el fondo del asunto.

La parte demandante alega motivos de impugnación que no versan sobre el Impuesto sobre Sociedades, sino sobre los hechos y calificaciones que tienen relevancia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación a lo alegado en la demanda sobre el ajuste primario y el ajuste secundario en el Impuesto sobre Sociedades, precisamos, sin perjuicio del pronunciamiento de estimación parcial que procede debido a que la valoración de la operación vinculada no es conforme a Derecho, que la corrección valorativa por la operación vinculada en cuanto a la sociedad conlleva un ajuste primario que disminuye la base imponible por la operación vinculada existente entre la sociedad y don Fructuoso. La disminución de la base imponible es por importes de 78.166,34 euros en 2017 y 144.610,13 euros en 2018.

A pesar de lo alegado por la parte recurrente, la Inspección en el ajuste primario ha descontado las retribuciones abonadas a don Fructuoso de 62.000 en 2017 y 115.750 en 2018, como podemos comprobar en el apartado Cuarto: Resumen y hechos con trascendencia tributaria. A) Resumen de los motivos de regularización, que consta en la página 5 del Acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad NUM004, y en el apartado 9. Ajuste primario de la operación vinculada: Disminución de la base imponible, página 73 del mismo Acuerdo.

UNDÉCIMO.-Junto al ajuste primario, se procede a incrementar la base imponible por el ajuste secundario de la operación vinculada en el importe de 7.816,63 euros en 2017 y 14.461,01 euros en 2018.

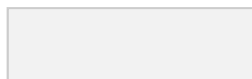
En cuanto al ajuste secundario, el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone lo siguiente:

"En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 .i). 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas".



En aplicación de este precepto, la regularización tributaria, al valorar la operación vinculada a valor de mercado, conlleva un ajuste primario que incrementa la renta del socio por los servicios prestados a la sociedad e incrementa el importe de los gastos de la sociedad derivados de los servicios profesionales prestados por el socio, y también un ajuste secundario al recibir la entidad unos servicios de su socio a un precio inferior a su valor de mercado, produciéndose un desplazamiento patrimonial a la sociedad. Es decir, al satisfacerse al socio por sus servicios profesionales una retribución inferior al valor de mercado de los servicios, la sociedad cuenta con fondos propios superiores a los que tendría de haberse valorado la operación a valor de mercado.

La diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido correspondiente al porcentaje de participación del socio en la entidad tiene la consideración de aportación del partícipe a los fondos propios de la entidad y, por tanto, supone para el socio un aumento del valor de su participación.

Además, al efectuar el socio una transferencia patrimonial a la sociedad que excede de la que correspondería a su condición de socio y sin recibir contraprestación alguna, la sociedad dispone de bienes de forma gratuita lo que supone una renta para la sociedad que incrementa la base imponible y una liberalidad para el socio, y ello por cuanto la sociedad tiene en su patrimonio fondos o activos que de haberse valorado la operación a valor de mercado deberían estar en poder del socio.

En consecuencia, la corrección valorativa conlleva un ajuste secundario para la sociedad que tiene la consideración de aportación del socio don Fructuoso a los fondos propios de la entidad en el porcentaje de participación y una renta en cuanto al resto de participación.

La restitución patrimonial prevista en el artículo 18.11 último párrafo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, determina la no existencia de renta en las partes afectadas. En este caso, no es posible hablar de restitución patrimonial cuando no se ha abonado la contraprestación de la diferencia valorativa de la operación vinculada. Dicho de otra manera, no se demuestra en modo alguno que existió una restitución patrimonial por la diferencia valorativa, sin que puedan incluirse otros conceptos que ni por el importe ni por la calificación que les corresponde tienen la condición de restitución patrimonial.

DUODÉCIMO.-El debate sobre la calificación de renta para la sociedad está resuelto en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25/03/2021, Roj: STS 1205/2021, ECLI:ES:TS:2021:1205, Sección: 2, Nº de Recurso: 3567/2019, Nº de Resolución: 449/2021, que expresa que cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25/03/2021, Roj: STS 1205/2021, ECLI:ES:TS:2021:1205, Sección: 2, Nº de Recurso: 3567/2019, Nº de Resolución: 449/2021, expone lo siguiente:

"SEGUNDO. Remisión a la sentencia de esta Sala de 17 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 6649/2017 .

La resolución del problema jurídico que el auto de admisión plantea y que la parte recurrente reputa idéntico al que suscita el recurso de casación núm. 6649/2017, admitido mediante auto de 18 de abril de 2018, consiste en determinar si en interpretación del artículo 16.8 TRLIS, cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación del socio en ésta tiene en todo caso la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe y si tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa negocial diferente.

Pues bien, dicha cuestión ha sido resuelta por esta Sala en su reciente sentencia núm. 1801/2020, de 17 de diciembre, dictada en el recurso de casación núm. 6649/2017 , a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

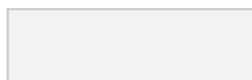
Hemos afirmado entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:

"TERCERO.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

El artículo 16.8 TRLIS/2004, dispone que:

"En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la



consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad".

Nuestra sentencia de 27 de mayo de 2014 declaraba en su fundamento jurídico cuatro, a propósito del párrafo segundo del apartado 8 del artículo 18 que la previsión contenida en él, -tras señalar que no es dudoso que la cláusula "en particular..." conquie se inicia el citado apartado implica una concreción de lo reseñado en el párrafo primero, "no ha de entenderse como un precepto autónomo sino como un precepto acorde con el citado 16.1", manifiesta:

"El artículo 16.8 primero no es una excepción a la regla que el artículo 16.1 contiene. Regla que, como hemos indicado, consiste en que la base del gravamen de las operaciones vinculadas es la "renta derivada de la operación parar las personas que la realizaron".

Todo lo precedente significa que el artículo 16.1 regula el denominado ajuste primario el cual ha de ser primero unilateral y posteriormente, si es posible, y se dan las circunstancias requeridas para ello, bilateral o correlativo.

Se trata, mediante él, de corregir las desviaciones que en la fijación del valor del mercado puedan producirse, correcciones que habrán de tener, si es posible, una doble dirección: unilateral, primero, y bilateral, después.

Cuando se aprecie que estas desviaciones implican una transferencia de rentas cualitativamente distinta de la contablemente expresada, y se den las circunstancias mencionadas en el apartado segundo del artículo 16.8 de la LIS tendrán lugar las presunciones que en el precepto citado se proclaman, presunciones que por la naturaleza de las cosas, y por el principio antes enunciado, tendrán naturaleza de una presunción "iuris tantum", pues el principio general que rige todo el texto legal es el de gravar las rentas derivadas de la operación para las personas que las realizaron.

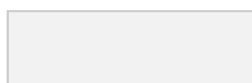
De este modo el artículo 16.8 párrafo segundo no contiene norma especial alguna, pues ha de regirse por el criterio general establecido en el artículo 16.1 y 16.8.1. La específica previsión contenida en la norma del artículo 16.8 párrafo segundo y la presunción allí formulada podrá operar cuando concurren las circunstancias que allí se contemplan, y, naturalmente, siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume.

Hecho el análisis precedente, las cuestiones planteadas por la parte sobre cómo funciona el ajuste secundario han recibido respuesta suficiente. De una parte, no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base. El ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente, corresponde a la Administración.

Todo lo dicho comporta la plena legalidad, a nuestro juicio, y en este punto, tanto de la Ley como del Reglamento (...) porque no hace más que reflejar en el artículo 16.8 de la LIS el principio de calificación que a la Administración corresponde y que está reconocido en nuestro ordenamiento en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, sin que resulten aplicables los reproches formulados a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos al no tener la Disposición ahora enjuiciada la naturaleza inexorable que aquella tenía de presunción "iuris et de iure" y al ser la presunción que en el artículo 16.8 de la Ley 43/95 [de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, posteriormente refundida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo] se establece, así como en la disposición reglamentaria impugnada y pese a su apariencia, una clara naturaleza de "presunción iuris tantum".

Por lo que hace al reglamento es claro que el contenido literal del apartado tercero del artículo 21 bis demuestra la naturaleza "iuris tantum" de la presunción que en él se enuncia. El reproche sobre el exceso de su contenido respecto a lo dispuesto en la ley y su carencia de cobertura es evidente que desaparece con la interpretación y alcance que hemos dado a la ley en el punto debatido".

La sentencia recurrida, de fecha 25 de octubre de 2017 (recurso núm. 175/2016), dictada por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso -Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha valorado las pruebas en el modo en que se refleja en su fundamento jurídico quinto, que hemos recogido en los antecedentes. No podemos, en casación, revisar esa valoración. En ese sentido, hemos dicho en otras ocasiones, por ejemplo, en nuestra sentencia de 23 de mayo de 2018, recurso de casación 1880/2017, fundamento jurídico segundo, donde manifestamos que el debate casacional debe depurarse de los aspectos que desbordan los contornos procesales que le son propios, como son los atinentes a la valoración de la prueba. Las cuestiones de prueba quedan extra muros de la fiscalización casacional -a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren- y, con mayor razón están descartadas bajo la impronta del nuevo régimen casacional, pues a la tradicional y uniforme jurisprudencia que erradica de la casación la resultancia fáctica.



Por su parte, el artículo 21 bis RIS/2004, cuya rúbrica es, "diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas", establecía en sus dos primeros apartados:

"1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

b) La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto

en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

c) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1 .i). 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo".

Estos dos primeros apartados fueron anulados por la STS de 27 de mayo de 2014 (Rec. 8/2009).El razonamiento de la sentencia, contenido en su fundamento jurídico octavo, fue el siguiente:

"Es evidente que entre los textos comparados no existe relación y que el texto reglamentario añade unas presunciones no contenidas en la ley para los supuestos en que la diferencia no se corresponde con la participación en la entidad, lo que obliga a su anulación.

Es verdad que a tenor de la interpretación que antes hemos formulado, tanto de la Ley como del Reglamento, las previsiones que en ambos textos se establecen quedan supeditadas a que se grave la renta efectivamente derivada de la operación, lo cual priva de virtualidad, en gran medida, la previsión combatida. Pero lo cierto es que esta previsión carece de cobertura en la Ley por la que habrá de ser anulada, pues en nuestro Derecho Tributario no son posibles los reglamentos independientes, y esta naturaleza tienen las previsiones mencionadas".

No lo fue anulado, sin embargo, el apartado 3 de dicho artículo 21 bis RIS/2004, que disponía.

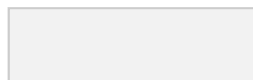
"La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Para dicha sentencia, este apartado es acorde con los criterios que han de presidir la fijación de la base de esta clase de operaciones, "gravar la riqueza realmente obtenida por los intervinientes".

Como recuerda en su fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 27 de mayo de 2014, nuestro Auto de 8 de febrero de 2011, recaído en el recurso 8/20009 mediante el que se acordó elevar cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con los artículos 16.2 y 16.10 del TRLIS/2004 referidos a las infracciones y sanciones relacionadas con las obligaciones de documentación por infracción del artículo 25 CE, descartando incluir en esa cuestión el artículo 16.8 TRLIS/2004.

La entonces parte recurrente sostenía que nos encontrábamos ante una norma que podía ser una presunción "iuris et de iure" que, si es contraria a la realidad, supondría un gravamen de capacidad económica inexistente, lo que resultaría contrario a la Constitución, frente a lo cual el TS argumentó:

"Ahora bien, no ha de olvidarse que lo impugnado es el Real Decreto 1793/2008, texto legal que regula el ajuste secundario de modo claramente diferente a como lo hace el artículo 16.8. 2º del Real Decreto Legislativo 4/2004 .



En este sentido, el apartado tercero del artículo 21 bis del citado Decreto establece: "La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Resulta, pues, indudable que la norma impugnada no es una presunción "iuris et de iure" pues de modo explícito y terminante prevé que la calificación de la renta "podrá ser distinta" (de la prevista en el apartado 2), cuando se acredite una causa diferente de las previstas en él.

Ello comporta que, con independencia de los vicios que en el punto analizado adolezca la ley, estos no son predicables de la norma impugnada, lo que hace innecesario el planteamiento en este extremo de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos propuestos".

Esos razonamientos del fundamento jurídico octavo de la sentencia de 27 de mayo de 2014 , también fueron tenidos en cuenta por la sentencia recurrida, de ahí que insistamos en que su valoración de la prueba no podemos revisarla por las razones expresadas.

Finalmente, manifestamos que cuando se producen operaciones que no se valoran por su valor de mercado, como es el caso, se produce un desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por un valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad. Habrá que distinguir dos situaciones, en función de que el socio tenga el 100 por 100 del capital o tenga un porcentaje inferior. La segunda situación es la que se produce en el presente recurso. Si la situación fuera la primera daríamos la razón a RIBAFUERTE, pero teniendo presente que esta vez nos encontramos ante la segunda situación, procede fragmentar dicho desplazamiento patrimonial, de manera que el exceso de aportación que realiza el socio tendrá la consideración de ingreso para sociedad por cuanto el exceso aportado beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad. La calificación fiscal en este caso sería como el de una donación y se trata como liberalidad, es decir ingreso que debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. No consideramos que se produzca en los términos expresados en el escrito de interposición de RIBAFUERTE, la sobreimposición que denuncia.

Por tanto, declaramos que en interpretación del artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente".

TERCERO. Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento tercero de la sentencia de 17 de diciembre de 2020 .

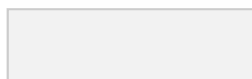
Así, a las cuestiones formuladas por el auto de admisión como necesitadas de esclarecimiento, hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento tercero en el sentido siguiente:

"Declaramos que en interpretación del artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente".

CUARTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

En efecto, el recurrente en casación pretende desvirtuar la valoración de la prueba efectuada en la sentencia impugnada, al reiterar que no cabía practicar el ajuste secundario al amparo del artículo 16.8 TRLIS toda vez que "JOMAI SAN había registrado con anterioridad a que se notificase el acuerdo de liquidación del IS una deuda con D. Simón en la contabilidad del ejercicio 2014", olvidando así que ello no es posible en casación, habida cuenta que no consta en absoluto la arbitrariedad en la aplicación de la regla que distribuye el onus probandi y la de la sana crítica, que no consta en absoluto infringida.



Acierta la sentencia impugnada cuando señala que "no se aporta un documento que formalice la operación y que constituya una prueba que sin género de dudas acredite la existencia de la deuda y sus condiciones de pago", que "todo apunte contable tiene que contar con una justificación documental que no ha quedado probada en el supuesto de hecho sometido a la deliberación de la Sala" y que "la conclusión de todo lo anterior es que frente a los hechos acreditados por la Administración y lo que acabamos de exponer, la parte actora no aporta medios de prueba que desvirtúen los hechos valorados por la Administración para liquidar el tributo. No se está exigiendo a la sociedad actora una prueba de difícil o imposible realización. Dicho con otras palabras, no se trata de exigir una prueba diabólica o acreditar un hecho negativo, pues lo que la parte debe probar es la existencia de la deuda con anterioridad al inicio del procedimiento de inspección cuando de la valoración conjunta de todas las circunstancias fácticas e indicios se desprende que la deuda se contabiliza con

posterioridad a la prestación del servicio y responde al inicio del procedimiento tributario".

En suma, acierta cuando señala que es la recurrente la que debe probar la existencia de la deuda contabilizada y cuando, aplicando esa doctrina, valora la prueba practicada afirmando su insuficiencia a los efectos pretendidos, por lo que la consecuencia de lo que antecede no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación".

DECIMOTERCERO.-En idéntico sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 17/12/2020, Roj: STS 4369/2020, ECLI:ES:TS:2020:4369, Sección: 2, Nº de Recurso: 6649/2017, Nº de Resolución: 1801/2020, que declara que, en interpretación del artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente.

Por todo ello, procede desestimar el motivo de impugnación alegado por la parte actora sobre la calificación de la renta al ser dicha calificación conforme con la doctrina jurisprudencial al no acreditarse una causa diferente y con el vigente artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que no admite la calificación pretendida por la parte demandante.

También señalamos que el objeto de este juicio contencioso-administrativo es la calificación de los hechos en el Impuesto sobre Sociedades y no la calificación a efectos del IRPF para el socio y administrador único. Así pues, no se trata ahora de determinar la calificación de la renta para el socio, sino exclusivamente para la entidad mercantil, lo que está correctamente expresado en el Acuerdo de liquidación y en el fundamento de derecho de esta sentencia que se refiere al ajuste secundario en sede de la sociedad.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 09/02/2022, ROJ: STS 541/2022, ECLI:ES:TS:2022:541, Sentencia: 157/2022, Recurso: 4769/2020, Ponente don Dmitry Teodoro Berberoff Ayuda, no es aplicable al referirse a la calificación de las rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

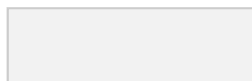
DECIMOCUARTO.-La parte actora considera que la corrección valorativa provoca una doble imposición.

El argumento de la parte no puede prosperar pues la renta gravada en el IRPF de la persona física no es la misma que la gravada en el Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica. La operación vinculada comprobada por la Administración Tributaria ha puesto de manifiesto unas rentas obtenidas por el socio que no habían sido declaradas en el IRPF y también el flujo de renta favorable a la sociedad limitada que hace precisa su calificación y está sujeta al Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica, de modo que no se está gravando dos veces la misma renta.

DECIMOQUINTO.-Llegados a este punto del debate, y precisados lo que significa el ajuste primario y el ajuste secundario por la existencia de una operación vinculada en el Impuesto sobre Sociedades, procede estimar parcialmente el proceso contencioso administrativo en atención a lo anteriormente resuelto en la sentencia del TSJ de Madrid de fecha 23/09/2024, Roj: STSJ M 12272/2024, ECLI:ES:TSJM:2024:12272, Sección: 4, Nº de Recurso: 852/2022, Nº de Resolución: 597/2024, Ponente doña María Asunción Merino Jiménez, que resuelve el proceso contencioso-administrativo interpuesto por don Fructuoso y que versa sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2016, 2017 y 2018, que termina concluyendo que la valoración de la operación vinculada no es conforme a Derecho, lo que tiene también consecuencias en el Impuesto sobre Sociedades objeto de este juicio contencioso-administrativo.

La sentencia del TSJ de Madrid de fecha 23/09/2024, Roj: STSJ M 12272/2024, ECLI:ES:TSJM:2024:12272, Sección: 4, Nº de Recurso: 852/2022, Nº de Resolución: 597/2024, Ponente doña María Asunción Merino Jiménez, recoge lo siguiente:

"PRIMERO.- Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.



En el presente recurso la parte recurrente pretende la anulación de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de junio de 2022 por la que se desestiman las reclamaciones número NUM006 , NUM007 y NUM008 interpuestas contra acuerdos de liquidación dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2016, 2017 y 2018.

A) Las liquidaciones impugnadas tienen su origen en el procedimiento de inspección que se entendió con el recurrente respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios indicados. En todos los ejercicios comprobados se presentó autoliquidación en modalidad individual...

B) La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid inmediatamente impugnada desestimó las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos anteriores en materia de IRPF. Por lo que al presente recurso importa, de su fundamentación cabe destacar lo siguiente:

a) Respecto de las alegaciones de procedimiento inspector no concluido y su nulidad por defectos en el procedimiento porque se debería haber formalizado una única acta de carácter provisional que justifique el valor de mercado atribuido a la operación vinculada, y una vez esta acta hubiese adquirido firmeza se debería de proceder a regularizar al resto de las entidades vinculadas, teniendo en cuenta que en el presente caso se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas, vinculándole a este TEAR la doctrina del TEAC (resolución de 8 de septiembre de 2016, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio RG 00-04202-2016-00) en virtud del artículo 239.8 de la LGT , y compartiendo este Tribunal Regional los razonamientos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 , debe desestimarse esta pretensión.

b) Se desestima la alegación de indefensión de encontrarse el reclamante ante dos liquidaciones diferentes, por el mismo concepto impositivo y por el mismo ejercicio, por cuanto el procedimiento de incoar dos actas es acorde a la normativa ya que en el curso de las actuaciones desarrolladas ha tenido lugar un procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, no siendo la corrección valorativa el objeto único de la regularización. La realidad de las sociedades regularizadas es diferente.

c) La comprobación limitada por el IRPF 2017 se limitó exclusivamente a comprobar los gastos declarados de la actividad económica y las retenciones. En el presente procedimiento se han regularizado otras partidas distintas.

d) Respecto a las sociedades DIRECCION000 , BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL, BA RENEWABLE ASSET SERVICE SL y BAA LEGAL & TAX ADVISOR SLP se ha comprobado la realidad de las operaciones y que existen operaciones vinculadas, al darse el supuesto de hecho previsto en el artículo 18 de la LIS . Sin embargo, respecto a la sociedad LETHO CONSULT SL, lo que se ha puesto de manifiesto es la falta de realidad de las operaciones, tratándose como un negocio jurídico simulado.

e) Respecto de la valoración de la operación vinculada, después de reproducir los preceptos legales aplicables, argumenta lo siguiente:

"[E]n relación a la operación vinculada entre D. Enrique y DIRECCION000 y el carácter personalísimo de los servicios prestados por D. Enrique .

En lo que respecta a los medios personales, DIRECCION000 tiene contratado personal pero es D. Enrique , el elemento esencial y fundamental de DIRECCION000 , sin él no hay clientes.

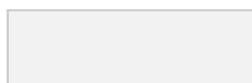
La actividad de DIRECCION000 es prestar servicios de asesoramiento a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, su actividad se centra en todas aquellas materias que integran el Derecho de los negocios. Sus clientes son empresas nacionales e internacionales, pero el enfoque se dirige a clientes alemanes. D. Enrique es alemán y abogado alemán es el que representa y asume los servicios prestados por la sociedad.

Asimismo al analizar los servicios prestados por D. Enrique a la sociedad queda patente que se trata de servicios personalísimos, así se desprende del acuerdo:

"-La sociedad carece de medios personales, materiales y estructura organizativa para, con independencia de la persona física vinculada, poder prestar con sus medios los servicios que constituyen el objeto social.

-Los servicios facturados por DIRECCION000 requerían, en todos los casos, la intervención de Enrique , abogado de profesión, y de nacionalidad alemana, correspondiendo el 82% de los ingresos facturados a clientes alemanes.

-La sociedad se dedica a prestar servicios de asesoramiento a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, esencialmente en el sector de las energías renovables, asesorando en materia contable, impuestos, gestión económica, comercial y financiera, requiriendo para ello conocimientos propios del sector y contando con empleados con contrato de contables y administrativos.



Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes, siendo la mayoría de los clientes empresas alemanas.

La sociedad tiene empleados con contratos de contables y de administrativos, siendo Enrique de nacionalidad alemana, abogado de profesión y administrador único de DIRECCION000 la persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad. El elemento esencial de los servicios prestados es Enrique . Es quien

firma los contratos con los clientes y es quien firma las facturas. Sin la intervención de Enrique los servicios facturados no se habrían podido llevar a cabo.

-La función esencial de la obtención de estas rentas la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia su cualificación profesional, su experiencia profesional y su condición de alemán y conocedor del mercado alemán."

Con respecto a la sociedad BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL, tiene contratado personal pero es D. Enrique , el elemento esencial y fundamental de BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL, sin él no hay clientes. La actividad de BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL es prestar servicios de asesoramiento a empresas, en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, esencialmente en el sector de las energías renovables, asesorando en materia contable, impuestos, gestión económica, comercial y financiera, requiriendo para ello conocimientos propios del sector y contando con empleados con contrato de contables. Enrique , abogado alemán, es el administrador único de BA ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES SL, publicitándose en Internet en la página web de DIRECCION000 como socio fundador del despacho.

Asimismo al analizar los servicios prestados por Enrique a la sociedad queda patente que se trata de servicios personalísimos, así se desprende del acuerdo:

"Los servicios facturados por BA ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES SL, requerían, en todos los casos, la intervención de Enrique , abogado de profesión, y de nacionalidad alemana, correspondiendo el 98% de los ingresos facturados a clientes alemanes.

-La sociedad se dedica a prestar servicios de asesoramiento a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, esencialmente en el sector de las energías renovables, asesorando en materia contable, impuestos, gestión económica, comercial y financiera, requiriendo para ello conocimientos propios del sector y contando con empleados con contrato de contables y administrativos.

Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes, siendo la mayoría de los clientes empresas alemanas (De 18 clientes, 15 son alemanes).

La sociedad tiene empleados con contratos de contables y de administrativos, siendo Enrique de nacionalidad alemana, abogado de profesión y administrador único de BA ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES SL la persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad.El elemento esencial de los servicios prestados es Enrique . Es quien firma los contratos con los clientes y es quien firma las facturas. Sin la intervención de Enrique los servicios facturados no se habrían podido llevar a cabo.

-La función esencial de la obtención de estas rentas la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia su cualificación profesional, su experiencia profesional y su condición de alemán y conocedor del mercado alemán."

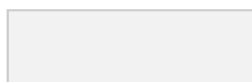
Con respecto a la sociedad RENEWABLE ASSET SERVICE SL, se pone de manifiesto que es D. Enrique el elemento esencial y fundamental de BA RENEWABLE ASSET SERVICE SL, sin él no hay clientes.

"Como se ha indicado, la sociedad carece de medios personales, materiales y estructura organizativa para, con independencia de la persona física vinculada, poder prestar con sus medios los servicios que constituyen el objeto social.

-Los servicios facturados por BA RENEWABLE ASSET SERVICES SL requerían en todos los casos, la intervención de D. Enrique , de nacionalidad alemana, abogado de profesión, experto conocedor del sector de las energías renovables, y del mercado alemán.

La sociedad se dedica a prestar servicios de asesoramiento a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, esencialmente en el sector de las energías renovables, asesorando en materia contable, impuestos, gestión económica, comercial y financiera, requiriendo para ello conocimientos propios del sector.

Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes.



La sociedad tiene empleados con contratos de contables, siendo D. Enrique de nacionalidad alemana, abogado de profesión y socio del 90% del capital social y administrador único de BA RENEWABLE ASSET SERVICES SL la persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad. El elemento esencial de los servicios prestados es D. Enrique .

Es quien firma los contratos con los clientes y es quien firma las facturas, quien firma los contratos con los proveedores y quien firma los contratos y las nóminas de los empleados. Sin la intervención de Enrique los servicios facturados no se habrían podido llevar a cabo.

-La función esencial de la obtención de estas rentas la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia su cualificación profesional, su experiencia profesional, su conocimiento del mercado de las energías renovables, su condición de alemán y conocedor del mercado alemán."

Con respecto a la sociedad BAA LEGAL & TAX ADVISOR SLP, se pone de manifiesto en lo que respecta a los medios personales en 2017 y 2018 que es D. Enrique el elemento esencial y fundamental de BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP, sin él no hay clientes.

Al analizar los servicios prestados por D. Enrique a la sociedad queda patente que se trata de servicios personalísimos, así se desprende del acuerdo:

"La sociedad carece de medios personales, materiales y estructura organizativa para, con independencia de la persona física vinculada, poder prestar con sus medios los servicios que constituyen el objeto social.

-Los servicios facturados por BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP, requerían, en todos los casos, la intervención de D. Enrique, abogado de profesión, y de nacionalidad alemana, experto conocedor del sector de las energías renovables, y del mercado alemán.

La sociedad se dedica a prestar servicios de asesoramiento a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, su actividad se centra en todas aquellas materias que integran el Derecho de los negocios. Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes.

La sociedad tiene por objeto la prestación de servicios jurídicos profesionales propios de la abogacía, por medio de sus socios o de los abogados que presten servicios profesionales a la sociedad, así como cualesquiera otras actividades de gestión, mediación, asesoramiento, consulta o información relativa a los aspectos económicos conexos con aquellos, todo ello en la medida permitida por las leyes aplicables.

Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes.

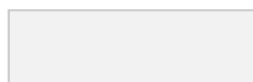
La sociedad tiene dos empleadas con contratos de abogados, contratando a un abogado que es un profesional independiente, siendo D. Enrique de nacionalidad alemana, abogado de profesión, único socio profesional, socio del 90% del capital social y administrador único de BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP, la persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad. El elemento esencial de los servicios prestados es D. Enrique. Es quien firma los contratos con los clientes y es quien firma las facturas, quien firma los contratos con los proveedores y quien firma los contratos y las nóminas de los empleados. Sin la intervención de D. Enrique los servicios facturados no se habrían podido llevar a cabo.

-La función esencial de la obtención de estas rentas la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia su cualificación profesional, su experiencia profesional, su condición de alemán y conocedor del mercado alemán."

En definitiva, queda patente que se trata de servicios personalísimos los desarrollados por D. Enrique en las sociedades DIRECCION000 y BA ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES SL, RENEWABLE ASSET SERVICE SL y BAA LEGAL & TAX ADVISOR SLP, y son inherentes a su persona, así pues no cabe discusión sobre el carácter personalísimo de la actuación del socio.

[...]

En el presente caso D. Enrique es administrador único de DIRECCION000 y de BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL; el 100% del capital de estas dos sociedades pertenece a LETHO CONSULT SL, siendo socios de ambas, al 50% del capital social D. Enrique y Agustina, que además son sus administradores solidarios. Además D. Enrique, es administrador único de BA RENEWABLE ASSET SERVICES SL y de BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP, y socio en ambas teniendo una participación de un 90% en el capital de ambas, perteneciendo el 10% restante a su cónyuge.



En segundo lugar, respecto de los requisitos objetivos, las operaciones a valorar son los servicios profesionales prestados por D. Enrique en las sociedades vinculadas, DIRECCION000, BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL, BA RENEWABLE ASSET SERVICES SL y de BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP en relación con los

servicios facturados por estas a sus clientes.

En definitiva, del examen del expediente resulta acreditado que se cumplen los requisitos para la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, tanto subjetivos como ya hemos señalado anteriormente, puesto que las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas en el sentido del artículo 18.2.a) y b) de la LIS , como objetivos, puesto que la retribución percibida por la parte reclamante es muy inferior y lo pactado no se ajusta al valor normal del mercado, dado que los servicios prestados a ambas sociedades vinculadas no tienen carácter distinto a los facturados por ésta sus clientes en cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma, por lo que no deberían diferir tanto en su valoración. [...]

Una vez que se ha verificado la existencia de vinculación entre las partes, y que no han aplicado el valor de mercado a sus relaciones económicas, procede determinar el valor de mercado.

A este respecto el Tribunal considera que la valoración se ha efectuado de un modo correcto de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.4 de la LIS que expone que: ...

[...]

En el método aplicado por la Inspección para obtener el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, precio libre comparable, según se indica tanto en el acuerdos impugnados como en las actas, se ha hecho un análisis de la naturaleza y características de los servicios prestados por el socio a ambas sociedades, puesto que se analiza las características específicas de la prestación de servicios de acuerdo con las estipulaciones de los contratos firmados y las manifestaciones de los clientes en base a los requerimientos formulados por la Inspección, ...

[...]

[e]l método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente, en el que se dispone de un comparable interno, la valoración de la prestación entre la sociedad y los terceros que pagan los servicios prestados por la persona física, es el que enfrenta el precio pagado por la prestación del servicio a la sociedad con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del servicio, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto que ha considerado para determinar el valor de mercado que el valor de los servicios que presta D. Enrique a las sociedades que administra y de las que es socio indirecto, equivale al valor del servicio que dichas entidades prestan a sus clientes, corregido con los gastos pagados por las sociedades, necesarios para la prestación del servicio.

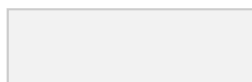
[...]

En base a la normativa expuesta y una vez revisado el expediente este TEAR considera, que los servicios profesionales prestados por D. Enrique a sus sociedades vinculadas, se han retribuido por un valor inferior al de mercado y no se ha producido la restitución patrimonial, así pues ha existido un desplazamiento patrimonial del socio a las sociedades que se han visto beneficiadas y dado que Enrique , es socio y administrador de DIRECCION000 , BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL, BA RENEWABLE ASSET SERVICE SL BAA LEGAL & TAX ADVISOR SLP, se está produciendo el supuesto de hecho previsto en la norma para realizar el ajuste secundario, que ha de calificarse como aportación a los fondos propios de la sociedad, en el porcentaje de la participación del socio en esta, es decir en un 50% para las sociedades DIRECCION000 y BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL y en 90% para las sociedades BA RENEWABLE ASSET SERVICE SL y BAA LEGAL & TAX ADVISOR SLP y por el otro 50% o 10% restante, corresponde calificarlo como liberalidad. Este es el criterio aplicado por la Inspección en el acuerdo impugnado. En consecuencia se desestima la alegación formulada, confirmándose la liquidación en cuanto al ajuste secundario formulado por la inspección."

f) Respecto a la alegación referida a la doble tributación en el sentido que en el cálculo de la operación vinculada se han incluido los gastos no deducibles en la sociedad, los cuales se trasladan al socio, produciéndose una sobreimposición, se desestima porque que un gasto no sea deducible en sede de la sociedad no significa que su distribución posterior a las partes vinculadas no deba tributar como percepción de renta de aquellos, en base a las circunstancias que asisten su tributación individual.

C) La demanda, tras la exposición de los antecedentes fácticos, se funda en los motivos que resumimos a continuación:

a) En relación con las liquidaciones:



Renewable Asset Services SL hay tres tipos de vinculaciones diferentes. Debe aplicarse el régimen de operaciones vinculadas a los tres supuestos y no a sólo uno de ellos. La regularización de la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas se debe producir después de adquirir firmeza los acuerdos de liquidación recurridos, y una vez que todas las partes interesadas han tenido posibilidad de presentar las correspondientes alegaciones. Improcedencia del dictado de la liquidación de IRPF por comprobación de valor de las operaciones vinculadas hasta que las liquidaciones de IS no sean firmes.

2º. Indefensión porque en el expediente no figuran los acuerdos de liquidación correspondientes a las sociedades, ni documentación respecto a los ingresos obtenidos y los gastos realizados por las mismas.

4º. Incorrecta determinación del valor de mercado y del ajuste por la operación vinculada.

5º. Exceso de tributación. Violación del límite impuesto por el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

D) El Abogado del Estado en la contestación a la demanda interesa la desestimación del recurso, ratificándose en lo fundamental en las razones expuestas en los acuerdos de liquidación y sanción y en la resolución impugnada del TEAR que los confirma.

SEGUNDO.- Posición de la Sala.

La Sección ha procedido a estudiar y resolver conjuntamente los recursos 852/22, 875/22, 895/22, 903/22, 904/22, 905/22, 1195/22 y 1196/22 dada su conexión y relación entre todos ellos.

En concreto, en sentencia de esta misma fecha dictada en el recurso 905/22, en que el recurrente D. Enrique ha impugnado la resolución del TEARM que desestima las reclamaciones formuladas contra acuerdos de liquidación dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2014 y 2015, hemos resuelto lo que sigue a continuación y que resulta de plena aplicación a este recurso en que coinciden en lo esencial la situación fáctica y se formulan las mismas alegaciones...

SEGUNDO.- Sobre las alegaciones de procedimiento no concluido y falta de motivación de la extensión del plazo.

1. Las liquidaciones de 2014 y 2015 refieren que el representante autorizado del interesado solicitó las suspensiones de actuaciones que se indican en las actas y que supusieron, como prevé el artículo 150.4 de la LGT según la redacción dada a dicho precepto por el apartado 27 del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003 mencionado precepto, una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento. Se relacionan las solicitudes de suspensión de actuaciones, fechas de inicio y fin de las mismas y número de días de dilación (138); si bien considera la Oficina Técnica que sólo cumple los requisitos la última solicitud de las suspensiones de actuaciones reflejada en la diligencia nº 8 por el período comprendido entre 23/07/2019 y 13/08/2019, lo que ha supuesto la extensión del plazo de duración del procedimiento inspector en 21 días.

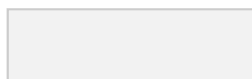
La comunicación de inicio consta en el expediente notificada el día 10 de septiembre de 2018. El plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación concluiría el día 31/03/2020 (en tesis de la parte recurrente, vencía el 7 de septiembre de 2020. Demanda, Fundamentos de Derecho Apartado A.4.-). Por ello, dictándose el acuerdo de liquidación dentro de él, en fecha 9 de marzo de 2020, no se ha excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, conforme al apartado 1.a) del artículo 150 de la LGT.

2. La recurrente sostiene también que el procedimiento no está concluido y que el acuerdo de liquidación que se impugna no resuelve de modo definitivo la comprobación tributaria, que tiene carácter general, conforme al artículo 103 LGT que establece la obligatoriedad que tiene la Administración tributaria de resolver expresamente "todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como de notificar dicha resolución expresa"; por lo que no habría finalizado definitivamente la inspección, habiéndose excedido por ello el plazo.

Esta alegación también debe ser desestimada. La recurrente no cuestiona la procedencia de concluir en este caso el procedimiento inspector con liquidación provisional conforme a lo dispuesto en el artículo 101 LGT, con lo que, habiendo sido dictada sin rebasar el plazo legal, no puede apreciarse la nulidad del procedimiento que solicita.

El art. 101.2 y 3 LGT dispone que:

"[...] 2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.



3. Tendrán la consideración de definitivas:

a) las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter."

A su vez, el artículo 101.4 LGT se refiere a las liquidaciones provisionales en general y, en particular, a los supuestos en los que el procedimiento inspector puede terminar por liquidación provisional.

En concreto, en lo que interesa al presente recurso, el art. 101.4. LGT dispone que:

"4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales. Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente [...]".

Finalmente, el artículo 190 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 (RGIT) Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección, en la redacción aplicable al caso de autos, incluido en el Capítulo II "Procedimiento de inspección", del Título V "Actuaciones y procedimiento de inspección", que señalaba que:

"1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

(...)

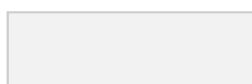
c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.

d) Cuando se dicte liquidación que anule o minore la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza. (...)"

3. En cuanto a la alegación de insuficiente motivación que se argumenta señalando que la Inspección computa suspensiones de actuaciones del artículo 150.4 de la LGT que carecen de la motivación suficiente, tampoco no puede ser acogida.

El artículo 104.2 LGT dispone: "(...) Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Asimismo, el artículo 104.c) del RGIT considera que se produce una dilación por causa no imputable a la Administración por la concesión "... de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar."



El criterio expresado por numerosas sentencias de la Audiencia Nacional (por todas, SAN, Contencioso sección 5 de 25 de enero de 2023, Recurso: 18/2021 ,que cita anteriores), en relación con la motivación de las dilaciones basadas en el art. 104.c) del Real Decreto 1065/2007 , y que esta Sala comparte, es que debe considerarse motivado el diferente trato dado a la aportación de documentación o información con trascendencia tributaria solicitada por la inspección al obligado tributario, de la solicitud de aplazamiento instada por éste, a efectos de imputar la dilación al contribuyente pues «cuando se solicita el aplazamiento basta para entender motivada la dilación conque en el acuerdo o en el acta conste el concepto -aplazamiento- y las fechas de dilación imputada». En consecuencia, no resulta aplicable al supuesto de concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario la jurisprudencia contenida en las STS 4 abril 2017 (casación 2659/2016) y 11 de diciembre de 2017 (casación para la unificación de doctrina 3175/2016)que alude únicamente a los retrasos por aportación de documentación, ya que en aquel caso no es precisa una motivación de la dilación al estar ínsita en la propia solicitud del obligado de aplazar las actuaciones más allá de la fecha prevista por la inspección.

Lo que, aplicado al caso de autos en que la ampliación del plazo del procedimiento vino motivada por la solicitud del interesado de suspensión de actuaciones, nos lleva a desestimar la alegación del recurrente de insuficiente motivación de las dilaciones en el acta y en el acuerdo de liquidación.

TERCERO.- Sobre las alegaciones de presupuesto de la firmeza de la comprobación del valor normal de mercado. Nulidad del procedimiento. Arbitrariedad de los acuerdos de liquidación.

Se alega en este apartado que los cónyuges Don Enrique y Doña Agustina están vinculados a las sociedades BA Accounting & Financial Services, S.L. y a DIRECCION000 . como socios, y en el caso de Don Enrique además como administrador. Se debería haber formalizado una única acta de carácter provisional, justificando la determinación del valor de mercado, para cada uno de los tres supuestos. El acta de carácter provisional debe comunicarse a los obligados tributarios que tienen derecho a la presentación del recurso y una vez resuelto el recurso planteado contra la corrección valorativa, la Ley y el Reglamento disponen que 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, y la Administración tributaria podrá efectuar las regularizaciones que correspondan a estas.

Como señala la Abogacía del Estado, en el presente caso, en que se ha seguido procedimiento inspector tanto respecto de las sociedades como de los socios, no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 18.12.3º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en relación con el art. 19.3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) [antiguo artículo 16.9. 3º TRLIS en relación con el artículo 21.4, primer párrafo, RIS], y la jurisprudencia recaída sobre dichos preceptos, al no darse su presupuesto de hecho.

En efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 2, de 22 de julio de 2024 (Recurso: 4469/2021) ha reiterado la doctrina jurisprudencial fijada en las STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027) y de 6 de junio de 2022 (rec. cas. 2608/2020), señalando que "en un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, 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, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación.

Y es que, como se hace ver la STS de 27 de septiembre de 2023 (rec. cas. 7630/2021) en un caso en que también se siguieron procedimientos separados y paralelos de regularización a las distintas partes implicadas en la operación vinculada "[...] la expresada jurisprudencia ha de analizarse en clave de ausencia de indefensión, inexistente en aquellos casos en que, como el aquí enjuiciado, los obligados tributarios vinculados han tenido la posibilidad de intervenir y defender su posición cada uno de ellos en su respectivo procedimiento [...]"

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, sección 2, de 18 de mayo de 2020 (Recurso: 6187/2017), citada por la resolución recurrida, razonaba al respecto lo que sigue:

"[L]as 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 la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, sección 2, de 6 de junio de 2022 (Recurso: 2608/2020).

CUARTO.- Operaciones vinculadas. Normativa y jurisprudencia aplicable respecto de la liquidación.

A) El artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), bajo la rúbrica, "operaciones vinculadas", dispone que "la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ".

Por su parte, el art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) -coincidente con el antiguo artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades-, establece:

"1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

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. Para la determinación del valor 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.

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.

d) 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.

e) Método del margen neto operacional, 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 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.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6. A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

[...]

9. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

[...]"

Por otra parte, Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), dispone en su art. 17:

"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.

JURISPRUDENCIA

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 cumple 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".

B) En cuanto a la jurisprudencia aplicable al litigio, la Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 21 de junio de 2023 (Recurso: 7268/2021 . Ponente: Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís) ha fijado 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 intuitupersonae, 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".

A fin de comprender debidamente el alcance de la doctrina sentada en esa Sentencia, apegada a las circunstancias del caso allí enjuiciado, procede reproducir determinados fragmentos de su argumentación

contenidos en su fundamento jurídico cuarto:

Respecto de los hechos, el Tribunal Supremo destaca los siguientes:

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

JURISPRUDENCIA

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. [David] 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. [David] 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. [David], 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 citada Sentencia 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. [David]. 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. [David]. No puede ser más comparable el valor de mercado de un servicio que consigo mismo".

El Tribunal Supremo insiste en esta idea respecto del ejercicio 2007, en que "rigen en ya sin problemas aplicativos las reglas que la LIRPF efectúa por remisión al art. 16 TRLIS, versión operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre", 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. [David], 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. [David], 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. [David], 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. [David], sin haber explicado mínimamente de dónde salen esas cifras".

QUINTO.- El juicio de la Sala sobre el método de valoración empleado en la operación vinculada.

1. La Inspección pone de manifiesto los siguientes datos:

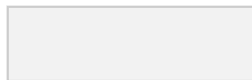
1.1. BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL (en adelante ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES) ha estado dada de alta en el epígrafe del IAE 842 "Servicios financieros y contables" durante el periodo 29/07/2004 al 05/07/2017, fecha en la que consta dada de baja. En los ejercicios objeto de comprobación y en el momento de realizar las actuaciones de comprobación e inspección la sociedad tiene sus oficinas en la DIRECCION001 de Madrid, siendo este su domicilio fiscal, como también lo es de DIRECCION000 (en adelante DIRECCION000) y LETHO CONSULT SL.

El 29/03/2017 se constituyó la sociedad BA RENEWABLE ASSET SERVICE SL. La sociedad ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES ha continuado sus actividades desde abril de 2017 en la sociedad BA RENEWABLE ASSET SERVICE SL.

La sociedad se dedica a prestar servicios de asesoramiento a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, esencialmente en el sector de las energías renovables, asesorando en materia contable, impuestos, gestión económica, comercial y financiera, requiriendo para ello conocimientos

propios del sector y contando con empleados con contrato de contables y de administrativos, siendo Enrique la persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad. Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes, procediendo el 98 % de los ingresos facturados de clientes alemanes.

La sociedad carece de medios personales, materiales y estructura organizativa para, con independencia de la persona física vinculada, poder prestar con sus medios los servicios que constituyen el objeto social.



La sociedad ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES retribuye directamente a Enrique por sus servicios. De estas retribuciones unas son retribuciones dinerarias, y otras, retribuciones en especie. Las retribuciones en especie son gastos privados de Enrique .

La sociedad BA ACCOUNTINGFINANCIAL SERVICES retribuye a la sociedad LETHOCONSULT SL por los servicios prestados por Enrique .

En el curso del procedimiento inspector se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre la sociedad ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES y su administrador único Enrique .

En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de la sociedad por el concepto por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015.

La operación a valorar son los servicios profesionales prestados por Enrique a la sociedad y facturados por esta a clientes terceros en los ejercicios comprobados. Se considera que los servicios prestados por la persona física a la sociedad vinculada no deben tener carácter distinto del que tienen los servicios facturados por la sociedad a sus clientes, por lo que se trata de servicios profesionales que no deben diferir en cuanto a su valoración.

Con motivo de la intervención de Enrique la entidad percibe de terceros ingresos por importe de 787.050,39 euros, en el ejercicio 2014, mientras que la sociedad le ha abonado retribuciones dinerarias por importe de 171.922,31 euros; y por importe de 578.758,74 euros, en el ejercicio 2015, mientras que la sociedad le ha abonado retribuciones por importe de 21.000 euros.

A juicio de la Inspección lo pactado entre las partes no se ajusta al valor normal de mercado. La sociedad no aporta valor añadido relevante a la actividad objeto de la operación vinculada. La actividad desarrollada por la sociedad podría haberse realizado directamente por la persona física sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad. No procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ha ocurrido. La concurrencia de la persona jurídica y la más que incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido al recurrente eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF.

Para valorar las operaciones vinculadas (realizadas entre el socio y administrador, y la sociedad) y dado que se disponía de un comparable interno que satisfacía las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente, este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que se obtienen ingresos por los servicios prestados por el administrador.

Sobre este comparable se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado los gastos fiscalmente deducibles en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos. De estos gastos, no se han considerado las retribuciones abonadas a Enrique , tanto las dinerarias como las retribuciones en especie, ya que son esas retribuciones las que son objeto de valoración a valor de mercado en la regularización.

La sociedad ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES abona a la sociedad LETHO CONSULT SL, por los servicios prestados por Enrique , retribuciones por importe de 22.500 euros durante el ejercicio 2014 y 15.000 euros durante el ejercicio 2015, cuantía que se tiene como gasto asociado a la operación vinculada y que será sometida a la correspondiente regularización en la sociedad LETHO CONSULT SL y en el procedimiento inspector de Enrique .

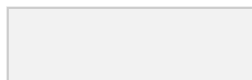
1.2. La sociedad DIRECCION000 se constituyó mediante escritura pública de fecha 22 de octubre de 2003 y en el momento de constituirse es socio único la sociedad LETHO SIGLO XXI SL. En escritura pública de compraventa de participaciones sociales de fecha 30/07/2004, LETHO SIGLO XXI SL vende a LETHO CONSULT SL sus participaciones sociales, cuyos socios son los cónyuges Enrique y Agustina al 50% de su capital social cada uno, y es socio único de DIRECCION000 desde el 30/07/2004, en escritura de la misma fecha.

La sociedad DIRECCION000 ha estado dada de alta en el epígrafe del IAE 841 "Servicios Jurídicos" durante el periodo 23/10/2003 al 05/07/2017, fecha en la que consta dada de baja.

El 05/04/2017 se constituyó la sociedad BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP, con domicilio social y fiscal en DIRECCION002 de Madrid. Son socios de esta sociedad los cónyuges Enrique y Agustina , primero en el 90% del capital social y la segunda en el 10% del capital social.

La sociedad DIRECCION000 ha continuado sus actividades desde abril de 2017 en la sociedad BAA LEGAL & TAX ADVISORS SLP.

Enrique es el administrador único de DIRECCION000 , publicitándose en Internet en la página web de DIRECCION000 como socio fundador del despacho.



En Internet, en la página web del despacho DIRECCION000 , al describir al equipo del despacho incluye a Romualdo como socio dedicado al área mercantil, civil, procesal y concursal. Salvo la secretaria de la sociedad el resto de personal laboral y los profesionales independientes son abogados.

La sociedad se dedica a prestar servicios de asesoramiento a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional. Su actividad se centra en todas aquellas materiasque integran el Derecho de los negocios. Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes.

La sociedad tiene empleados con contratos de abogados además de la secretaria, siendo Enrique la persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad.El elemento esencial de los servicios prestados es Enrique , procediendo el 63% de los ingresos facturados de clientes alemanes. La sociedad carece de medios personales, materiales y estructura organizativa para, con independencia de la persona física vinculada, poder prestar con sus medios los servicios que constituyen el objeto social.

El administrador único Enrique ha recibido durante el ejercicio 2014 retribuciones procedentes del pagador DIRECCION000 por importe de 115.346,12 euros (80.500,00 euros son dinerarias y 34.846,12 retribuciones en especie) y de 40.514,83 euros en 2015 (retribuciones dinerarias por importe de 21.000 euros y retribuciones en especie por importe de 19.514,83 euros).

En el curso del procedimiento inspector, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre la sociedad DIRECCION000 y su administrador único.

Se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad y éste es el que se toma como contraprestación de los servicios prestados por Enrique . A partir de estos importes se han tenido en cuenta, para minorar el valor de mercado, los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

A la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad distinta de Enrique para la realización de los servicios prestados, no se ha estimado que la sociedad aporte un valor añadido a la labor de aquella más allá que la de los gastos fiscalmente deducibles. Todo ello habida cuenta de que los servicios se prestaron por Enrique , asumiendo la función esencial y aportando el principal activo, esto es, sus conocimientos y experiencia profesional y ser conocedor del mundo empresarial alemán.

La sociedad DIRECCION000 abona a la sociedad LETHO CONSULT SL, por los servicios prestados por Enrique (en adelante TB) retribuciones por importe de 22.580,00 euros (de los que 80 euros es en concepto de suplidos) durante el ejercicio 2014, cuantíaque se tiene como gasto asociado a la operación vinculada objeto de la presente regularización y que será sometida a la correspondiente regularización en la sociedad LETHO CONSULT SL y en el procedimiento inspector de TB.

1.3. En cuanto a las retenciones practicadas respecto de las sociedades DIRECCION000 y ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES, no procede ajustar en cuota de TB las retenciones que en su día debieron practicarse e ingresarse por la retribución recibida ya que la menor retención es imputable no sólo a la sociedad obligada a retener sino también y de forma cualificada al administrador único o perceptor.

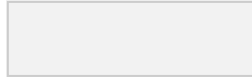
1.4. De conformidad con la normativa vigente (artículo 16 del TRLIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , artículo 18, apartado 3 de la ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades , y artículos 16 y 18 del RIS) al existir una operación vinculada entre el administrador único TB y las sociedades ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES y DIRECCION000 , se requirió al representante autorizado la aportación de la documentación señalada en estos preceptos de las operaciones vinculadas y no ha sido aportada a la Inspección.

1.5. Respecto de LETHO CONSULT SL se aprecia simulación relativa en aplicación del artículo 16 de la LGT y se

incrementa la base imponible en los ingresos de la actividad económica, por los servicios prestados en las sociedades ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES y DIRECCION000 , pero que son facturados a través de la sociedad interpuesta LETHO CONSULT SL.

De esta sociedad son socios los cónyuges Enrique y Agustina , en un 50% cada uno y administradores solidarios.

La sociedad consta dada de alta en los epígrafes del IAE número 841 Servicios Jurídicos y 842 Servicios financieros y contables. LETHO CONSULT SL carece de actividad y no cuenta para la prestación de los servicios que constituyen su objeto social, con ningún empleado por cuenta ajena. Es el administrador TB quien presta los servicios que son facturados a los dos únicos clientes de LETHO CONSULT SL, las sociedades DIRECCION000 y ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES, sociedades de las que LETHO CONSULT SL es socio único y TB administrador único.



La realidad negocial queda oculta bajo la apariencia de dos negocios simulados: uno, la supuesta relación profesional entre TB y la sociedad interpuesta LETHO CONSULT SL; otro, la supuesta prestación de servicios entre la sociedad interpuesta LETHO CONSULT SL y las sociedades ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES SL y DIRECCION000 .

Como consecuencia de la simulación relativa apreciada por la Inspección se ha regularizado el Impuesto sobre Sociedades presentado por LETHO CONSULT SL, disminuyéndose la base imponible declarada por la sociedad, en el importe de los ingresos contabilizados por las facturas emitidas a las sociedades ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES y DIRECCION000 , por la prestación de servicios.

Se imputan los ingresos de actividad indebidamente declarados por LETHO CONSULT SL al socio TB. En cuanto a los gastos, se imputan así mismo a TB en la medida en que los mismos resultan deducibles, siendo los gastos de la asesoría contable y fiscal los únicos que resultan deducibles.

2. Por obvias razones de orden lógico examinamos en primer lugar los motivos que denuncian la existencia de indefensión determinante, en tesis del recurrente, de nulidad porque en el expediente no figuran los acuerdos de liquidación correspondientes a las sociedades, ni documentación respecto a los ingresos obtenidos y los gastos realizados por las mismas.

Pues bien, las alegaciones expuestas no ponen de manifiesto que la parte haya visto menoscabado su derecho de defensa en la vía administrativa, o se le haya causado indefensión en la vía económico administrativa o judicial. De hecho, ha tenido acceso al expediente completo, tanto en vía administrativa como en vía económico administrativa y en el proceso judicial; y ha formulado alegaciones y aportado las pruebas que ha considerado frente a las liquidaciones practicadas y los acuerdos sancionadores dictados, sin menoscabo alguno de su derecho de defensa.

Es más, el demandante, que no ha reclamado en periodo de prueba dicha documentación, se limita a afirmar la existencia de indefensión, sin concretar ni justificar en qué medida se ha visto limitado su derecho de defensa, qué alegaciones frente a las actuaciones administrativas objeto de reclamación han quedado sin respuesta motivada o de qué medio de prueba se ha visto privado por la falta de unión a los autos de la documentación que refiere.

En definitiva, en las concretas circunstancias concurrentes en este caso en que se han seguido procedimientos independientes respecto de la persona física y sus sociedades vinculadas, consideramos que el recurrente, socio y administrador, era conocer de la documentación, con lo que por las razones expuestas no se aprecia que haya existido real y efectiva indefensión.

3. Se cuestiona también por el recurrente el procedimiento seguido argumentando que, al existir vinculaciones diferentes, de D. Enrique y Doña Agustina con las sociedades Accounting Financial Services y a DIRECCION000 , el primero como socio y administrador, y la segunda como socia, se debió aplicar el régimen de operaciones vinculadas a los tres supuestos, y no a sólo uno de ellos. Y además no se tienen en cuenta las operaciones realizadas por Doña Agustina y por Don Enrique como socios de Accounting y de DIRECCION000 que, en aplicación del Impuesto sobre Sociedades, deben ser valoradas al Valor de mercado que hubiesen pactado partes independientes, lo cual altera la totalidad de los cálculos realizados en los acuerdos de liquidación impugnados y pone de manifiesto la arbitrariedad de los mismos.

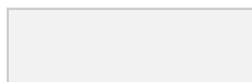
Esta alegación, un tanto genérica, no se justifica pormenorizadamente en la demanda ni se conecta con infracción alguna de la normativa sobre operaciones vinculadas y su valoración, por lo que no merece comentario alguno en esta resolución en que analizaremos a continuación las concretas infracciones en el método de valoración que en la demanda se denuncian.

4. Valoración operaciones vinculadas.

Considera el recurrente que la Inspección en el ajuste primario sólo ha deducido, de los ingresos de la sociedad, los gastos asociados que son aquellos que la actuario ha considerado como deducibles fiscalmente, pero se han eliminado otros. Considerando que todos los ingresos obtenidos de terceros por Accounting Financial Services y DIRECCION000 son los ingresos que debería haber facturado Don Enrique .

Con ello la inspección cuestiona el modo de actuar a través de una sociedad. La regularización responde a esta finalidad: cierta animadversión al legítimo derecho de cualquier profesional de realizar la actividad reuniendo todos los medios materiales y personales necesarios, a través de una sociedad.

El acuerdo de liquidación que se recurre no aplica un precio aceptable para ambas partes, ni responde a la lógica comercial en términos de las directrices de la OCDE, que deben ser tenidas en cuenta en la interpretación de la normativa sobre operaciones vinculadas.



Los servicios prestados por Don Enrique no son de carácter personalísimo porque se trata de servicios normales que pueden ser prestados por cualquier profesional, incurriendo en contradicción el acta puesto que afirma que las sociedades carecen de medios personales y al mismo tiempo que tienen empleados con cualificación suficiente para poder prestar sus servicios.

En tesis de la recurrente, las sociedades cuentan con empleados con cualificación suficiente para poder prestar sus servicios. Se da la circunstancia de que D. Enrique , formado en Alemania, no es especialista en el sistema tributario español, ni en contabilidad, ni en derecho español, lo que pondría de manifiesto que no estamos ante servicios que tiene que prestar personalmente. En las actas se constata que DIRECCION000 tiene contratados abogados y una secretaria, y que Accounting Financial Services tiene cuatro personas contratadas (tres contables y un administrativo)

Pues bien, a la hora de resolver la presente litis y en línea con la jurisprudencia antes expuesta, debemos analizar si concurren para la aplicación del método del precio libre comparable las condiciones necesarias de equiparabilidad para su correcta aplicación.

La Inspección viene a señalar, resumidamente, que la sociedad ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES se dedica a la prestación de servicios de asesoramiento (en materia contable, impuestos, gestión económica, comercial y financiera) a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, esencialmente en el sector de las energías renovables. La empresa estaría centrada en el asesoramiento de clientes alemanes, procediendo el 98 % de los ingresos facturados de estos. Y la sociedad DIRECCION000 se dedica a la prestación de servicios profesionales de asesoramiento jurídico a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional. La actividad de la sociedad se centra en todas aquellas materias que integran el Derecho de los negocios. Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes, procediendo el 63 % de los ingresos facturados de estos clientes.

Enrique , alemán y abogado, es la persona física experta y visible de los servicios prestados por las sociedades, dada su nacionalidad y cualificación profesional, y que las empresas están centradas en el asesoramiento de clientes de su misma nacionalidad.

Se considera que la sociedad no aporta valor añadido relevante a la actividad objeto de la operación vinculada porque carece de medios personales, materiales y estructura organizativa para, con independencia de la persona física vinculada, poder prestar con sus medios los servicios que constituyen el objeto social. La actividad desarrollada por la sociedad podría haberse realizado directamente por la persona física sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad; de modo que, a la hora de valorar tales servicios, las retribuciones percibidas por el recurrente no se ajustan a mercado, pues se le debían imputar la totalidad de los ingresos de las sociedades, con los ajustes propios del método de valoración aplicado.

Haciendo un análisis pormenorizado de los hechos constatados en las actas de inspección, los documentos obrantes en las actuaciones, los ingresos y gastos de la sociedad, la Sala llega a distinta conclusión a la alcanzada por la Inspección, en concreto apreciamos la improcedencia del método de valoración empleado cuando, para la aplicación del método del precio libre comparable, utiliza el comparable interno.

En el análisis de medios personales de las sociedades vinculadas se constata por la Inspección que ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES tiene cuatro empleados laborales de los que uno tiene un contrato de contable, dos tienen contratos de técnicos contable y otro de auxiliar administrativo. El auxiliar por dos horas al día de lunes a jueves; y los otros tres, 40 horas de lunes a viernes.

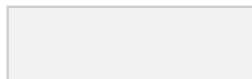
Los servicios de gestión empresarial señalados en los contratos de la sociedad con clientes son los siguientes: contabilidad, facturación, reporting, elaboración de cuentas anuales, asesoramiento fiscal y trámites formales, y

uso de las oficinas, indicándose "Los honorarios incluyen el uso de las oficinas del bufete como domicilio social, así como la puesta a disposición de un espacio adecuado para la celebración de las juntas generales".

El despacho publicita que su objetivo es facilitar al cliente-inversor las herramientas necesarias para la perfecta gestión de sus activos a partir del momento de su adquisición. En la página web al describir al equipo del despacho incluye a dos de las personas contratadas identificándolas como economistas.

En definitiva, se puede aceptar con la Inspección que D. Enrique aporte el principal activo, en cuanto que persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad, fundamentalmente a clientes de su misma nacionalidad.

Discrepamos, sin embargo, que en este caso concurren las necesarias condiciones de equiparabilidad para el empleo del comparable interno, pues a la vista de los medios personales y dada la naturaleza de los servicios prestados, fundamentalmente de asesoría contable y fiscal, se debe estimar que la sociedad aporta un valor



añadido a la labor de aquel, como resultado de tener contratados a los referidos profesionales con la titulación de economistas y contrato laboral de técnicos contables en jornada completa, cuyas retribuciones ascendieron a 98.656,61 euros en 2014 y 77.440,23. euros en 2015.

Y lo mismo cabe decir de la sociedad DIRECCION000 que tiene contratados como empleados laborales a abogados.

Al respecto el acuerdo de liquidación de 2014 señala:

"Los contratos de trabajo aportados a la Inspección, así como el resumen de nóminas ponen de manifiesto que Ofelia ha sido contratada como abogada mercantilista, Sonia ha sido contratada como abogada fiscalista y que a Hortensia se le ha contratado como secretaria, en todos los casos por 40 horas a la semana de lunes a viernes.

En Internet, en la página web del despacho DIRECCION000, al describir al equipo del despacho incluye a Ofelia y a Sonia identificándolas como abogadas.

Además, durante los ejercicios objeto de comprobación la sociedad contabiliza en las cuentas de servicios de profesionales independientes las siguientes retribuciones:

RETRIBUCION 2014

Enrique 80.500,00

Romualdo 78.000,00

Enrique abogado de profesión es el administrador único de DIRECCION000, publicitándose en Internet en la página web de DIRECCION000 como socio fundador del despacho.

En Internet, en la página web del despacho DIRECCION000, al describir al equipo del despacho incluye a Romualdo como socio dedicado al área mercantil, civil, procesal y concursal.

Salvo la secretaria de la sociedad el resto de personal laboral y los profesionales independientes son abogados." En el acuerdo de liquidación de 2015 aparece:

"En Internet (septiembre de 2019) consta la página web DIRECCION000, con este nombre comercial se describe "El despacho. DIRECCION000, con sede en Madrid, se fundó en el año 2003. En la actualidad cuenta con tres socios: Enrique (socio fundador), Romualdo y Severino.

La actividad del despacho se centra en todas aquellas materias que integran el Derecho de los Negocios. La especialización y experiencia de nuestros profesionales les capacita para adaptar su asesoramiento a las necesidades individuales de cada cliente, con independencia del sector de su actividad.

El despacho cuenta en la actualidad con 6 abogados y 2 economistas, todos ellos con una experiencia de entre 15 y 25 años. Para casos específicos -como el Derecho Laboral- el despacho se apoya en especialistas of-counsel de reconocido prestigio.

(...)

Los contratos de trabajo aportados a la Inspección, así como el resumen de nóminas ponen de manifiesto que Ofelia ha sido contratada como abogada mercantilista, Sonia ha sido contratada como abogada fiscalista y que a Hortensia se le ha contratado como secretaria, en todos los casos por 40 horas a la semana de lunes a viernes.

En Internet, en la página web del despacho DIRECCION000 , al describir al equipo del despacho incluye a Ofelia y a Sonia identificándolas como abogadas.

-Durante los ejercicios objeto de comprobación la sociedad contabiliza en las cuentas de servicios de profesionales independientes las siguientes retribuciones:

RETRIBUCION 2015

Enrique 21.000

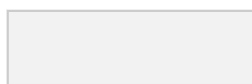
Romualdo 45.000

Enrique abogado de profesión es el administrador único de DIRECCION000 , publicitándose en Internet en la página web de DIRECCION000 como socio fundador del despacho.

En Internet, en la página web del despacho DIRECCION000 , al describir al equipo del despacho incluye a Romualdo como socio dedicado al área mercantil, civil, procesal y concursal.

Salvo la secretaria de la sociedad el resto de personal laboral y los profesionales independientes son

abogados." 40



JURISPRUDENCIA

En definitiva, no se puede considerar que sus servicios encajen dentro de la descripción de servicios de bajo valor añadido que recogen las Directrices de la OCDE y el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia.

Dentro de las Directrices de la OCDE se habla de este tipo de servicios como aquel abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales. (párrafo 7.2 Directrices OCDE).

El informe final de la OCDE BEPS 2015 define esta categoría de servicios intragrupo de bajo valor añadido resumiendo como caracteres principales de los mismos los siguientes:

- Tienen carácter auxiliar (supportive in nature).
- No constituyen la actividad principal (core Business) de la MNE.
- No requieren el uso de intangibles únicos y valiosos ni conducen a su creación.
- No conllevan la asunción o control de un nivel significativo de riesgo ni generan un alto riesgo para la empresa.

Por su parte, en el documento del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre abril de 2009 y junio de 2010 y propuestas conexas: I Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido se habla de ellos en los siguientes términos: servicios de carácter administrativo que son accesorios a la actividad económica de quien los recibe» o, también, como ciertos «servicios que están generalmente disponibles o son fácilmente adquiridos». Lo esencial de estos servicios es que, pese a ser necesarios, su carácter es rutinario y no generan un alto valor añadido ni a quien los presta ni a quien los recibe.

En el caso, con admitir que TB es el elemento esencial de los servicios facturados a los clientes, en su mayor parte alemanes, en las labores de asesoramiento contable y jurídico que constituyen en esencia el objeto de los contratos suscritos con los clientes, los servicios prestados por las personas contratadas por la sociedad no tienen un carácter auxiliar. Lo oportuno sería fijar el valor añadido que la sociedad aporta como consecuencia de la contratación de dichos profesionales (abogados, economistas, contables) para complementar la prestación de servicios que realiza el recurrente.

En la medida que con la contratación de estos profesionales la sociedad aporta un valor añadido a la labor realizada por el recurrente, se considera que el método del precio libre comparable no es adecuado para valorar las operaciones vinculadas. Aunque coincidimos con la Inspección en que, solo con los bienes de que dispone la sociedad junto con los medios personales anteriormente indicados, no puede la sociedad por sí sola prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza el obligado tributario sin la participación del actor.

En consecuencia, no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio.

En definitiva, las circunstancias expuestas ponen de relieve que no se cumplen los requisitos exigidos jurisprudencialmente para que pueda considerarse que el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes, es sustancialmente el mismo.

La conclusión de todo ello es que el método de valoración aplicado por la Inspección tributaria resulta

inadecuado y no permite valorar correctamente las operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad.

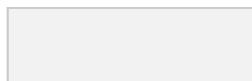
Por todo lo hasta aquí expuesto, procede la estimación del recurso contencioso administrativo y anular las liquidaciones tributarias.»

Por lo expuesto, en atención a estos razonamientos, procede la estimación del recurso".

DECIMOSEXTO.-Idéntica fundamentación tiene la sentencia del TSJ de Madrid de fecha 23/09/2024, Roj: STSJ M 12346/2024, ECLI:ES:TSJM:2024:12346, Sección: 4, N° de Recurso: 905/2022, N° de Resolución: 602/2024, Ponente doña María Asunción Merino Jimenez, que expone lo siguiente:

"TERCERO.- Sobre las alegaciones de presupuesto de la firmeza de la comprobación del valor normal de mercado. Nulidad del procedimiento. Arbitrariedad de los acuerdos de liquidación.

Se alega en este apartado que los cónyuges Don Teodoro y Doña Valentina están vinculados a las sociedades BA Accounting & Financial Services, S.L. y a DIRECCION000 . como socios, y en el caso de Don Teodoro además como administrador. Se debería haber formalizado una única acta de carácter provisional, justificando la determinación del valor de mercado, para cada uno de los tres supuestos. El acta de carácter provisional debe comunicarse a los obligados tributarios que tienen derecho a la presentación del recurso y una vez resuelto el recurso planteado contra la corrección valorativa, la Ley y el Reglamento disponen que 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, y la Administración tributaria podrá efectuar las regularizaciones que correspondan a estas.

Como señala la Abogacía del Estado, en el presente caso, en que se ha seguido procedimiento inspector tanto respecto de las sociedades como de los socios, no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 18.12. 3º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en relación con el art. 19.3 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) [antiguo artículo 16.9. 3º TRLIS en relación con el artículo 21.4, primer párrafo, RIS], y la jurisprudencia recaída sobre dichos preceptos, al no darse su presupuesto de hecho.

En efecto, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 2, de 22 de julio de 2024 (Recurso: 4469/2021) ha reiterado la doctrina jurisprudencial fijada en las STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027) y de 6 de junio de 2022 (rec. cas. 2608/2020), señalando que "en un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, 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, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación.

Y es que, como se hace ver la STS de 27 de septiembre de 2023 (rec. cas. 7630/2021) en un caso en que también se siguieron procedimientos separados y paralelos de regularización a las distintas partes implicadas en la operación vinculada "[...] la expresada jurisprudencia ha de analizarse en clave de ausencia de indefensión, inexistente en aquellos casos en que, como el aquí enjuiciado, los obligados tributarios vinculados han tenido la posibilidad de intervenir y defender su posición cada uno de ellos en su respectivo procedimiento [...]"

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, sección 2, de 18 de mayo de 2020 (Recurso: 6187/2017), citada por la resolución recurrida, razonaba al respecto lo que sigue:

"[L]as 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".

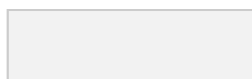
Este mismo criterio ha sido reiterado en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, sección 2, de 6 de junio de 2022 (Recurso: 2608/2020).

QUINTO.- El juicio de la Sala sobre el método de valoración empleado en la operación vinculada.

1. La Inspección pone de manifiesto los siguientes datos:

1.1. BA ACCOUNTING & FINANCIAL SERVICES SL (en adelante ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES) ha estado dada de alta en el epígrafe del IAE 842 "Servicios financieros y contables" durante el periodo 29/07/2004 al 05/07/2017, fecha en la que consta dada de baja. En los ejercicios objeto de comprobación y en el momento de realizar las actuaciones de comprobación e inspección la sociedad tiene sus oficinas en la DIRECCION001

42



JURISPRUDENCIA

de Madrid, siendo este su domicilio fiscal, como también lo es de DIRECCION000 (en adelante DIRECCION000) y LETHO CONSULT SL.

El 29/03/2017 se constituyó la sociedad BA RENEWABLE ASSET SERVICE SL. La sociedad ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES ha continuado sus actividades desde abril de 2017 en la sociedad BA RENEWABLE ASSET SERVICE SL.

La sociedad se dedica a prestar servicios de asesoramiento a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, esencialmente en el sector de las energías renovables, asesorando en materia contable, impuestos, gestión económica, comercial y financiera, requiriendo para ello conocimientos propios del sector y contando con empleados con contrato de contables y de administrativos, siendo Teodoro la persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad. Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes, procediendo el 98 % de los ingresos facturados de clientes alemanes.

La sociedad carece de medios personales, materiales y estructura organizativa para, con independencia de la persona física vinculada, poder prestar con sus medios los servicios que constituyen el objeto social.

La sociedad ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES retribuye directamente a Teodoro por sus servicios. De estas retribuciones unas son retribuciones dinerarias, y otras, retribuciones en especie. Las retribuciones en especie son gastos privados de Teodoro .

La sociedad BA ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES retribuye a la sociedad LETHOCONSULT SL por los servicios prestados por Teodoro .

En el curso del procedimiento inspector se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre la sociedad ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES y su administrador único Teodoro .

En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de la sociedad por el concepto por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015.

La operación a valorar son los servicios profesionales prestados por Teodoro a la sociedad y facturados por esta a clientes terceros en los ejercicios comprobados. Se considera que los servicios prestados por la persona física a la sociedad vinculada no deben tener carácter distinto del que tienen los servicios facturados por la sociedad a sus clientes, por lo que se trata de servicios profesionales que no deben diferir en cuanto a su valoración...

2. Por obvias razones de orden lógico examinamos en primer lugar los motivos que denuncian la existencia de indefensión determinante, en tesis del recurrente, de nulidad porque en el expediente no figuran los acuerdos de liquidación correspondientes a las sociedades, ni documentación respecto a los ingresos obtenidos y los gastos

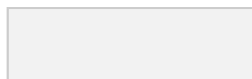
realizados por las mismas.

Pues bien, las alegaciones expuestas no ponen de manifiesto que la parte haya visto menoscabado su derecho de defensa en la vía administrativa, o se le haya causado indefensión en la vía económico administrativa o judicial. De hecho, ha tenido acceso al expediente completo, tanto en vía administrativa como en vía económico administrativa y en el proceso judicial; y ha formulado alegaciones y aportado las pruebas que ha considerado frente a las liquidaciones practicadas y los acuerdos sancionadores dictados, sin menoscabo alguno de su derecho de defensa.

Es más, el demandante, que no ha reclamado en periodo de prueba dicha documentación, se limita a afirmar la existencia de indefensión, sin concretar ni justificar en qué medida se ha visto limitado su derecho de defensa, qué alegaciones frente a las actuaciones administrativas objeto de reclamación han quedado sin respuesta motivada o de qué medio de prueba se ha visto privado por la falta de unión a los autos de la documentación que refiere.

En definitiva, en las concretas circunstancias concurrentes en este caso en que se han seguido procedimientos independientes respecto de la persona física y sus sociedades vinculadas, consideramos que el recurrente, socio y administrador, era conocer de la documentación, con lo que por las razones expuestas no se aprecia que haya existido real y efectiva indefensión.

3. Se cuestiona también por el recurrente el procedimiento seguido argumentando que, al existir vinculaciones diferentes, de D. Teodoro y Doña Valentina con las sociedades Accounting Financial Services y a DIRECCION000, el primero como socio y administrador, y la segunda como socia, se debió aplicar el régimen de operaciones vinculadas a los tres supuestos, y no a sólo uno de ellos. Y además no se tienen en cuenta las operaciones realizadas por Doña Valentina y por Don Teodoro como socios de Accounting y de DIRECCION000 que, en aplicación del Impuesto sobre Sociedades, deben ser valoradas al Valor de mercado que hubiesen pactado partes



independientes, lo cual altera la totalidad de los cálculos realizados en los acuerdos de liquidación impugnados y pone de manifiesto la arbitrariedad de los mismos.

Esta alegación, un tanto genérica, no se justifica pormenorizadamente en la demanda ni se conecta con infracción alguna de la normativa sobre operaciones vinculadas y su valoración, por lo que no merece comentario alguno en esta resolución en que analizaremos a continuación las concretas infracciones en el método de valoración que en la demanda se denuncian.

4. Valoración operaciones vinculadas.

Considera el recurrente que la Inspección en el ajuste primario sólo ha deducido, de los ingresos de la sociedad, los gastos asociados que son aquellos que la actuario ha considerado como deducibles fiscalmente, pero se han eliminado otros. Considerando que todos los ingresos obtenidos de terceros por Accounting Financial Services y DIRECCION000 son los ingresos que debería haber facturado Don Teodoro.

Con ello la inspección cuestiona el modo de actuar a través de una sociedad. La regularización responde a esta finalidad: cierta animadversión al legítimo derecho de cualquier profesional de realizar la actividad reuniendo todos los medios materiales y personales necesarios, a través de una sociedad.

El acuerdo de liquidación que se recurre no aplica un precio aceptable para ambas partes, ni responde a la lógica comercial en términos de las directrices de la OCDE, que deben ser tenidas en cuenta en la interpretación de la normativa sobre operaciones vinculadas.

Los servicios prestados por Don Teodoro no son de carácter personalísimo porque se trata de servicios normales que pueden ser prestados por cualquier profesional, incurriendo en contradicción el acta puesto que afirma que las sociedades carecen de medios personales y al mismo tiempo que tienen empleados con cualificación suficiente para poder prestar sus servicios.

En tesis de la recurrente, las sociedades cuentan con empleados con cualificación suficiente para poder prestar sus servicios. Se da la circunstancia de que D. Teodoro, formado en Alemania, no es especialista en el sistema tributario español, ni en contabilidad, ni en derecho español, lo que pondría de manifiesto que no estamos ante servicios que tiene que prestar personalmente. En las actas se constata que DIRECCION000 tiene contratados abogados y una secretaria, y que Accounting Financial Services tiene cuatro personas contratadas (tres contables y un administrativo)

Pues bien, a la hora de resolver la presente litis y en línea con la jurisprudencia antes expuesta, debemos analizar si concurren para la aplicación del método del precio libre comparable las condiciones necesarias de

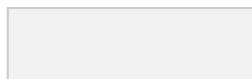
equiparabilidad para su correcta aplicación.

La Inspección viene a señalar, resumidamente, que la sociedad ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES se dedica a la prestación de servicios de asesoramiento (en materia contable, impuestos, gestión económica, comercial y financiera) a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional, esencialmente en el sector de las energías renovables. La empresa estaría centrada en el asesoramiento de clientes alemanes, procediendo el 98 % de los ingresos facturados de estos. Y la sociedad DIRECCION000 se dedica a la prestación de servicios profesionales de asesoramiento jurídico a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional. La actividad de la sociedad se centra en todas aquellas materias que integran el Derecho de los negocios. Sus clientes son empresas o entidades tanto nacionales como internacionales, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes, procediendo el 63% de los ingresos facturados de estos clientes.

Teodoro , alemán y abogado, es la persona física experta y visible de los servicios prestados por las sociedades, dada su nacionalidad y cualificación profesional, y que las empresas están centradas en el asesoramiento de clientes de su misma nacionalidad.

Se considera que la sociedad no aporta valor añadido relevante a la actividad objeto de la operación vinculada porque carece de medios personales, materiales y estructura organizativa para, con independencia de la persona física vinculada, poder prestar con sus medios los servicios que constituyen el objeto social. La actividad desarrollada por la sociedad podría haberse realizado directamente por la persona física sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad; de modo que, a la hora de valorar tales servicios, las retribuciones percibidas por el recurrente no se ajustan a mercado, pues se le debían imputar la totalidad de los ingresos de las sociedades, con los ajustes propios del método de valoración aplicado.

Haciendo un análisis pormenorizado de los hechos constatados en las actas de inspección, los documentos obrantes en las actuaciones, los ingresos y gastos de la sociedad, la Sala llega a distinta conclusión a la alcanzada por la Inspección, en concreto apreciamos la improcedencia del método de valoración empleado cuando, para la aplicación del método del precio libre comparable, utiliza el comparable interno.



En el análisis de medios personales de las sociedades vinculadas se constata por la Inspección que ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES tiene cuatro empleados laborales de los que uno tiene un contrato de contable, dos tienen contratos de técnicos contable y otro de auxiliar administrativo. El auxiliar por dos horas al día de lunes a jueves; y los otros tres, 40 horas de lunes a viernes.

Los servicios de gestión empresarial señalados en los contratos de la sociedad con clientes son los siguientes: contabilidad, facturación, reporting, elaboración de cuentas anuales, asesoramiento fiscal y trámites formales, y uso de las oficinas, indicándose "Los honorarios incluyen el uso de las oficinas del bufete como domicilio social, así como la puesta a disposición de un espacio adecuado para la celebración de las juntas generales".

El despacho publicita que su objetivo es facilitar al cliente-inversor las herramientas necesarias para la perfecta gestión de sus activos a partir del momento de su adquisición. En la página web al describir al equipo del despacho incluye a dos de las personas contratadas identificándolas como economistas.

En definitiva, se puede aceptar con la Inspección que D. Teodoro aporte el principal activo, en cuanto que persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad, fundamentalmente a clientes de su misma nacionalidad.

Discrepamos, sin embargo, que en este caso concurren las necesarias condiciones de equiparabilidad para el empleo del comparable interno, pues a la vista de los medios personales y dada la naturaleza de los servicios prestados, fundamentalmente de asesoría contable y fiscal, se debe estimar que la sociedad aporta un valor añadido a la labor de aquel, como resultado de tener contratados a los referidos profesionales con la titulación de economistas y contrato laboral de técnicos contables en jornada completa, cuyas retribuciones ascendieron a 98.656,61 euros en 2014 y 77.440,23 euros en 2015.

Y lo mismo cabe decir de la sociedad DIRECCION000 que tiene contratados como empleados laborales a abogados.

Al respecto el acuerdo de liquidación de 2014 señala:

"Los contratos de trabajo aportados a la Inspección, así como el resumen de nóminas ponen de manifiesto que Piedad ha sido contratada como abogada mercantilista, Elisabeth ha sido contratada como abogada fiscalista y que a Debora se le ha contratado como secretaria, en todos los casos por 40 horas a la semana de lunes a viernes.

En Internet, en la página web del despacho DIRECCION000 , al describir al equipo del despacho incluye a Piedad

y a Elisabeth identificándolas como abogadas.

Además, durante los ejercicios objeto de comprobación la sociedad contabiliza en las cuentas de servicios de profesionales independientes las siguientes retribuciones:

RETRIBUCION 2014

Teodoro 80.500,00

Jose Daniel 78.000,00

Teodoro abogado de profesión es el administrador único de DIRECCION000 , publicitándose en Internet en la página web de DIRECCION000 como socio fundador del despacho.

En Internet, en la página web del despacho DIRECCION000 , al describir al equipo del despacho incluye a Jose Daniel como socio dedicado al área mercantil, civil, procesal y concursal.

Salvo la secretaria de la sociedad el resto de personal laboral y los profesionales independientes son abogados." En el acuerdo de liquidación de 2015 aparece:

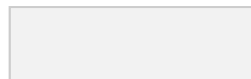
"En Internet (septiembre de 2019) consta la página web DIRECCION000 , con este nombre comercial se describe "El despacho. DIRECCION000 , con sede en Madrid, se fundó en el año 2003. En la actualidad cuenta con tres socios: Teodoro (socio fundador), Jose Daniel y Vicente .

La actividad del despacho se centra en todas aquellas materias que integran el Derecho de los Negocios. La especialización y experiencia de nuestros profesionales les capacita para adaptar su asesoramiento a las necesidades individuales de cada cliente, con independencia del sector de su actividad.

El despacho cuenta en la actualidad con 6 abogados y 2 economistas, todos ellos con una experiencia de entre 15 y 25 años. Para casos específicos -como el Derecho Laboral- el despacho se apoya en especialistas of-counsel de reconocido prestigio.

(...)

45



JURISPRUDENCIA

Los contratos de trabajo aportados a la Inspección, así como el resumen de nóminas ponen de manifestó que Piedad ha sido contratada como abogada mercantilista, Elisabeth ha sido contratada como abogada fiscalista y que a Debora se le ha contratado como secretaria, en todos los casos por 40 horas a la semana de lunes a viernes.

En Internet, en la página web del despacho DIRECCION000 , al describir al equipo del despacho incluye a Piedad y a Elisabeth identificándolas como abogadas.

-Durante los ejercicios objeto de comprobación la sociedad contabiliza en las cuentas de servicios de profesionales independientes las siguientes retribuciones:

RETRIBUCION 2015

Teodoro 21.000

Jose Daniel 45.000

Teodoro abogado de profesión es el administrador único de DIRECCION000 , publicitándose en Internet en la página web de DIRECCION000 como socio fundador del despacho.

En Internet, en la página web del despacho DIRECCION000 , al describir al equipo del despacho incluye a Jose Daniel como socio dedicado al área mercantil, civil, procesal y concursal.

Salvo la secretaria de la sociedad el resto de personal laboral y los profesionales independientes son abogados."

En definitiva, no se puede considerar que sus servicios encajen dentro de la descripción de servicios de bajo valor añadido que recogen las Directrices de la OCDE y el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia.

Dentro de las Directrices de la OCDE se habla de este tipo de servicios como aquel abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales. (párrafo 7.2 Directrices OCDE).

El informe final de la OCDE BEPS 2015 define esta categoría de servicios intragrupo de bajo valor añadido resumiendo como caracteres principales de los mismos los siguientes:

- Tienen carácter auxiliar (supportive in nature).

- No constituyen la actividad principal (core Business) de la MNE.
- No requieren el uso de intangibles únicos y valiosos ni conducen a su creación.
- No conllevan la asunción o control de un nivel significativo de riesgo ni generan un alto riesgo para la empresa.

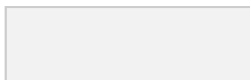
Por su parte, en el documento del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre abril de 2009 y junio de 2010 y propuestas conexas: I Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido se habla de ellos en los siguientes términos: servicios de carácter administrativo que son accesorios a la actividad económica de quien los recibe» o, también, como ciertos «servicios que están generalmente disponibles o son fácilmente adquiridos». Lo esencial de estos servicios es que, pese a ser necesarios, su carácter es rutinario y no generan un alto valor añadido ni a quien los presta ni a quien los recibe.

En el caso, con admitir que TB es el elemento esencial de los servicios facturados a los clientes, en su mayor parte alemanes, en las labores de asesoramiento contable y jurídico que constituyen en esencia el objeto de los contratos suscritos con los clientes, los servicios prestados por las personas contratadas por la sociedad no tienen un carácter auxiliar. Lo oportuno sería fijar el valor añadido que la sociedad aporta como consecuencia de la contratación de dichos profesionales (abogados, economistas, contables) para complementar la prestación de servicios que realiza el recurrente.

En la medida que con la contratación de estos profesionales la sociedad aporta un valor añadido a la labor realizada por el recurrente, se considera que el método del precio libre comparable no es adecuado para valorar las operaciones vinculadas. Aunque coincidimos con la Inspección en que, solo con los bienes de que dispone la sociedad junto con los medios personales anteriormente indicados, no puede la sociedad por sí sola prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza el obligado tributario sin la participación del actor.

En consecuencia, no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio.

En definitiva, las circunstancias expuestas ponen de relieve que no se cumplen los requisitos exigidos jurisprudencialmente para que pueda considerarse que el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes, es sustancialmente el mismo.



La conclusión de todo ello es que el método de valoración aplicado por la Inspección tributaria resulta inadecuado y no permite valorar correctamente las operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad.

Por todo lo hasta aquí expuesto, procede la estimación del recurso contencioso administrativo y anular las liquidaciones tributarias".

DECIMOSÉPTIMO.-Con el mismo contenido la sentencia del TSJ de Madrid de fecha 23/09/2024, Roj: STSJ M 12273/2024, ECLI:ES:TSJM:2024:12273, Sección: 4, Nº de Recurso: 904/2022, Nº de Resolución: 601/2024, Ponente doña María Asunción Merino Jiménez, que precisa lo siguiente:

"4. Valoración operaciones vinculadas...

Haciendo un análisis pormenorizado de los hechos constatados en las actas de inspección, los documentos obrantes en las actuaciones, los ingresos y gastos de la sociedad, la Sala llega a distinta conclusión a la alcanzada por la Inspección, en concreto apreciamos la improcedencia del método de valoración empleado cuando, para la aplicación del método del precio libre comparable, utiliza el comparable interno.

En el análisis de medios personales de las sociedades vinculadas se constata por la Inspección que ACCOUNTING FINANCIAL SERVICES tiene cuatro empleados laborales de los que uno tiene un contrato de contable, dos tienen contratos de técnicos contable y otro de auxiliar administrativo. El auxiliar por dos horas al día de lunes a jueves; y los otros tres, 40 horas de lunes a viernes.

Los servicios de gestión empresarial señalados en los contratos de la sociedad con clientes son los siguientes: contabilidad, facturación, reporting, elaboración de cuentas anuales, asesoramiento fiscal y trámites formales, y uso de las oficinas, indicándose "Los honorarios incluyen el uso de las oficinas del bufete como domicilio social, así como la puesta a disposición de un espacio adecuado para la celebración de las juntas generales".

El despacho publicita que su objetivo es facilitar al cliente-inversor las herramientas necesarias para la perfecta gestión de sus activos a partir del momento de su adquisición. En la página web al describir al equipo del despacho incluye a dos de las personas contratadas identificándolas como economistas.

En definitiva, se puede aceptar con la Inspección que D. Samuel aporte el principal activo, en cuanto que persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad, fundamentalmente a clientes de su misma

nacionalidad.

Discrepamos, sin embargo, que en este caso concurren las necesarias condiciones de equiparabilidad para el empleo del comparable interno, pues a la vista de los medios personales y dada la naturaleza de los servicios prestados, fundamentalmente de asesoría contable y fiscal, se debe estimar que la sociedad aporta un valor añadido a la labor de aquel, como resultado de tener contratados a los referidos profesionales con la titulación de economistas y contrato laboral de técnicos contables en jornada completa, cuyas retribuciones ascendieron a 98.656,61 euros en 2014 y 77.440,23 euros en 2015...

En el caso, con admitir que TB es el elemento esencial de los servicios facturados a los clientes, en su mayor parte alemanes, en las labores de asesoramiento contable y jurídico que constituyen en esencia el objeto de los contratos suscritos con los clientes, los servicios prestados por las personas contratadas por la sociedad no tienen un carácter auxiliar. Lo oportuno sería fijar el valor añadido que la sociedad aporta como consecuencia de la contratación de dichos profesionales (abogados, economistas, contables) para complementar la prestación de servicios que realiza el recurrente.

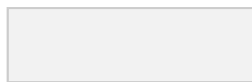
En la medida que con la contratación de estos profesionales la sociedad aporta un valor añadido a la labor realizada por el recurrente, se considera que el método del precio libre comparable no es adecuado para valorar las operaciones vinculadas. Aunque coincidimos con la Inspección en que, solo con los bienes de que dispone la sociedad junto con los medios personales anteriormente indicados, no puede la sociedad por sí sola prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza el obligado tributario sin la participación del actor.

En consecuencia, no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio.

En definitiva, las circunstancias expuestas ponen de relieve que no se cumplen los requisitos exigidos jurisprudencialmente para que pueda considerarse que el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes, es sustancialmente el mismo.

La conclusión de todo ello es que el método de valoración aplicado por la Inspección tributaria resulta inadecuado y no permite valorar correctamente las operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad".

DECIMOCTAVO.-La fundamentación fáctica y jurídica de las sentencias antes citadas que resuelven las cuestiones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es igualmente aplicable y da respuesta a



los motivos de impugnación expuestos por la parte demandante en relación a la operación vinculada y la valoración de la misma en el Impuesto sobre Sociedades, lo que conduce a anular parcialmente la actuación administrativa en cuanto a la corrección valorativa practicada por la operación vinculada entre la parte actora y el socio don Fructuoso .

Partiendo de lo resuelto en estas sentencias del TSJ de Madrid, se acepta que don Fructuoso , dada su nacionalidad y cualificación profesional y que la empresa está centrada en el asesoramiento de clientes de su misma nacionalidad, es el principal activo de la entidad mercantil en cuanto que es la persona física experta y visible de los servicios prestados por la sociedad, fundamentalmente en lo que se refiere a la contratación con los clientes de su misma nacionalidad. Es posible admitir que don Fructuoso es el elemento esencial de los servicios facturados a los clientes, en su mayor parte alemanes, en las labores de asesoramiento contable y jurídico que constituyen la actividad de la sociedad y que la presencia de don Fructuoso es el elemento esencial para la contratación. Los hechos comprobados se subsumen sin obstáculo alguno en los preceptos que regulan la operación vinculada, la Administración no duda de la realidad de la sociedad, lo que hace la AEAT es comprobar que hay servicios prestados por el socio mayoritario y administrador único a una entidad vinculada que deben ser objeto de valoración a precios de mercado.

Ello no impide estimar que la valoración de la operación, esto es lo que declaran las sentencias antes mencionadas del TSJ de Madrid y que motivan la estimación del proceso contencioso-administrativo, no ha sido realizada de forma correcta. La Administración no ha tenido en cuenta que los servicios prestados por las personas contratadas por la sociedad no tienen un carácter auxiliar y que lo oportuno sería fijar el valor añadido que la sociedad aporta como consecuencia de la contratación de dichos profesionales (abogados, economistas, contables) para complementarla prestación de servicios que realiza don Fructuoso en la medida en que con la contratación de estos profesionales la sociedad aporta un valor añadido a la labor realizada por el recurrente, por lo que se considera que el método del precio libre comparable no es adecuado para valorar las operaciones vinculadas.

En consecuencia, no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la

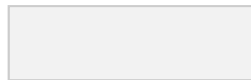
atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio. El método del precio libre comparable no ha sido correctamente aplicado por la AEAT y conlleva la anulación de la corrección valorativa también en el Impuesto sobre Sociedades.

DECIMONOVENO.-En cuanto a los gastos nos remitimos al contenido del Acuerdo de liquidación que documenta los restantes elementos resultantes de la regularización tributaria, detallando los gastos que se admiten, así como las cuantías en que son admitidos, y los que no son admitidos por falta de justificación o por no tener carácter deducible

La Inspección fundamenta suficientemente los gastos que admite, el importe en que lo hace y los motivos para no admitir determinados gastos por falta de justificación o no ser deducibles por no tener relación con los ingresos. La parte actora no desvirtúa la fundamentación fáctica y jurídica del Acuerdo de liquidación en lo que se refiere a estos aspectos.

Así, resulta lo siguiente:

1. Se admiten los gastos de DIRECCION003 , CB, que corresponden al alquiler de las oficinas de la sociedad en DIRECCION002 , Madrid.
2. Se admiten los gastos de Letho Consult, SL, que se consideró como gasto asociado a la operación vinculada las retribuciones a Letho Consult, SL, al tratarse del abono de servicios prestados por don Fructuoso .
3. Se admiten los gastos de Robert Walters Holding SAS, sucursal en España, que se corresponden con honorarios por asesoramiento.
4. Se admiten los gastos de Aianet Communication, SL Unipersonal, por el servicio de mantenimiento informático presencial.
5. Se admiten los gastos de Romero Hermanos Aires, SL, por compra de material de papelería. 6. Se admiten los gastos de S CON, SL, que es la empresa que presta servicios fiscales
7. Se admiten los gastos de CM Serviexter, SL, que es la empresa que se encarga de la limpieza de los despachos.
8. Se admiten los gastos de Aquaservice, que es una empresa suministradora de agua.
9. Se admiten los gastos de Wolters Kluwer España, SA, que facilita el programa contabilidad y plus red al obligado tributario.



10. Se admiten los gastos del Registro Mercantil.
11. No se admiten los gastos por la compra de una estantería para despacho al ebanista don Anselmo , por no justificarse su correlación con los ingresos obtenidos.
12. No se admiten los gastos de restauración. Los justificantes de los restaurantes aportados son tickets a los que se acompaña el resguardo del pago con tarjeta de crédito, y cuyo gasto no puede considerarse fiscalmente deducible al no haber justificado su correlación con los ingresos obtenidos.
13. No se admiten los gastos de amortizaciones. No pueden admitirse los gastos de amortización al no haberse justificado su correlación con los ingresos. El gasto corresponde a la amortización de mobiliario que se corresponde con la factura por la compra de una estantería para despacho al ebanista don Anselmo , de la que no se ha justificado su correlación con los ingresos obtenidos. Tampoco existen justificantes de la adquisición del equipo para proceso de información.
14. Los gastos de personal por las retribuciones del personal laboral en concepto de sueldos y salarios y los gastos por retribuciones por prestación de servicios profesionales se admiten en la forma y cuantía que detalla el Acuerdo de liquidación.
15. No se admiten el resto de gastos que a pesar de estar contabilizados en los libros diarios no han quedado justificados documentalmente mediante la correspondiente factura o no han quedado acreditados.

Lo anterior está detallado y suficientemente justificado en el Acuerdo de liquidación, sin que proceda incluir gastos de los que no se dispone de justificación o gastos cuya relación con la actividad ejercida no queda acreditada. La parte actora no ha desvirtuado la fundamentación sobre los gastos que no son deducibles. Damos por reproducida la fundamentación de las decisiones administrativas que relacionan los gastos

considerados no deducibles.

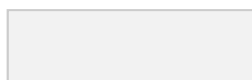
Al tratarse de motivos de impugnación que versan sobre deducción de gastos, la carga de la prueba corresponde a la parte actora y no a la Agencia Tributaria. Se trata de la alegación y acreditación de hechos constitutivos del derecho en el que la parte recurrente basa su pretensión anulatoria sobre la existencia de gastos deducibles, de modo que tanto en vía administrativa como dentro del presente juicio contencioso administrativo a ella le corresponde acreditar sin género de dudas que los gastos que pretende deducirse lo son por la actividad profesional que desarrolla y conforme a la regulación del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Asimismo, dentro de un proceso judicial a las partes corresponde la iniciativa de la prueba, rigiendo el principio civil de que el que afirma es el que debe probar los hechos, de acuerdo con al artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que establece que incumbe a la parte actora la carga de probar la certeza de los hechos de los que se desprenda el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda, y al demandado la carga de probar los hechos extintivos o impositivos de las pretensiones deducidas en la demanda, de tal forma que sobre el demandante recae la carga de probar los hechos en los que fundamenta su demanda. La conclusión es que los gastos no deducibles no pueden ser incluidos en el Impuesto sobre Sociedades, siendo correcta la Liquidación que no los admite y conlleva un aumento de la base imponible.

VIGÉSIMO.-Enlazando con el último fundamento de derecho, resulta que los cálculos de la actuación liquidatoria no han sido desvirtuados por la parte demandante. Los Acuerdos de liquidación en cuanto a los demás elementos y cálculos que contienen deben ser valorados en su conjunto, dando por reproducidos los mismos, salvo en la parte anulada, al no haber sido desvirtuados por la parte recurrente. La fundamentación fáctica y jurídica ofrecida en la actuación liquidatoria no puede ser sustituida de manera automática por lo alegado por la parte recurrente que no prevalece sobre los datos fácticos expresados en el conjunto del Acuerdo de liquidación.

El Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodos impositivos de 2017 y 2018, derivado del Acta de disconformidad con número de referencia A02- NUM005 , es el que documenta la corrección valorativa y además los restantes elementos resultantes de la regularización tributaria que procede, sin que exista contradicción entre este Acuerdo y el que recoge la valoración de la operación vinculada, pues el Acuerdo derivado del Acta de disconformidad con número de referencia A02- NUM005 , incluye los datos de la corrección valorativa, como podemos ver en la página 79 del Acuerdo, apartado Resumen de los ajustes a practicar. Por tanto, este Acuerdo incluye tanto los ajustes de la operación vinculada como los demás elementos regularizados, de modo que no existe contradicción entre los dos Acuerdos



Precisamos que la anulación de la actuación administrativa impugnada es exclusivamente en lo que se refiere a la corrección valorativa por la operación vinculada, confirmando los demás aspectos de la regularización tributaria que no se ven afectados, lo que hace que la estimación del proceso y la anulación sea parcial.

Las reclamaciones económico-administrativas del PO 1093/2022 son las que versan tanto sobre el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodos impositivos de 2017 y 2018, derivado del Acta de disconformidad con número de referencia A02 NUM004 , donde se refleja la corrección valorativa resultante del procedimiento de comprobación de valor de mercado de operaciones vinculadas, como sobre el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodos impositivos de 2017 y 2018, derivado del Acta de disconformidad con número de referencia A02- NUM005 , donde además se documentan los restantes elementos resultantes de la regularización tributaria que procede, por lo que solamente procede la anulación en cuanto a la regularización tributaria que se ve afectada por la anulación de la corrección valorativa practicada por la operación vinculada entre BA Renewable Asset Services, SL, y el socio don Fructuoso .

Finalmente debemos precisar que el supuesto de hecho de cada proceso debe ser enjuiciado de manera individualizada, siendo lo cierto que en este PO 1093/2022 existen, como ya hemos señalado, dos Acuerdos de liquidación, anulándose la regularización tributaria que versa sobre la corrección valorativa, pero no la regularización sobre los demás elementos comprobados, al existir gastos que no son fiscalmente deducibles y que no resultan afectados por la anulación de la valoración de la operación vinculada. Por ello, lo resuelto en la sentencia del TSJ de Madrid de fecha 25/03/2026, ROJ: STSJ M 4239/2026, ECLI:ES:TSJM:2026:4239, Sentencia: 161/2026, Recurso: 1065/2022, interpuesto por otra sociedad

relacionada, no desvirtúa que, en este caso, procede confirmar la regularización tributaria que no resulta afectada por la anulación de la valoración de la operación vinculada».

4.4.-La aplicación de la fundamentación jurídica hasta ahora reproducida al caso sometido a decisión, obligada por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley, seguridad jurídica y unidad de doctrina atendida la sustancial identidad de las cuestiones planteadas y de las operaciones y circunstancias analizadas en las sentencias citadas, conduce a la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo en el particular relativo a la valoración de la operación vinculada al resultar improcedente el método de valoración empleado cuando, para la aplicación del método del precio libre comparable, utiliza el comparable interno.

La sociedad vinculada BAA LEGAL & TAX ADVISORS S.L.P. se dedica a la prestación de servicios de asesoramiento a empresas en la gestión de activos ubicados en España con titularidad internacional en todas aquellas materias que integran el Derecho de los negocios, con claro enfoque hacia el asesoramiento de clientes alemanes -nacionalidad de D. Fructuoso , abogado de profesión, experto conocedor del sector de las energías renovables y del mercado alemán- y continúa con la actividad de BEMM ASOCIADOS ABOGADOS, S.L.

En el análisis de medios personales de la sociedad aquí recurrente se constata por la Inspección que durante los ejercicios objeto de comprobación tuvo dos contratadas laborales a jornada completa, una abogada mercantilista y otra abogada fiscalista, cuyas retribuciones ascendieron a 17.533,83 y 6.878,93 euros en 2017 y 84.596,00 y 36.319,16 euros en 2018 respectivamente; y abonó retribuciones por prestación de servicios profesionales a otro abogado independiente que aparece en la página web del despacho como socio dedicado al área mercantil, civil, procesal y concursal, cuyas retribuciones ascendieron a 63.887,50 euros en 2017 y 80.650,00 en 2018.

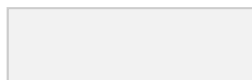
En consecuencia, al igual que en el caso analizado por la sentencia antes reproducida atendidos los medios materiales y la naturaleza de los servicios prestados, se debe estimar que la sociedad aporta un valor añadido a la labor de D. Fructuoso , por lo que el método del precio libre comparable no es adecuado para valorar las operaciones vinculadas y no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio.

4.5.-Precisamos finalmente que la anulación de la actuación administrativa impugnada, según hemos razonado con anterioridad, es exclusivamente en lo que se refiere a la corrección valorativa por la operación vinculada, desestimando los restantes motivos de impugnación invocados por la parte recurrente y confirmando los demás aspectos de la regularización tributaria que no se ven afectados al no ser discutidos por la parte demandante, lo que hace que la estimación del recurso y la anulación sea parcial.

QUINTO. - Costas.

Al ser parcial la estimación del recurso no procederá efectuar especial pronunciamiento en materia de costas (art. 139.1, párrafo segundo, LJCA).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de S.M. EL REY, por la potestad que nos confiere la Constitución Española,



FALLAMOS

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por BAA LEGAL & TAX ADVISORS, S.L.P., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 29/06/2022, por la que se desestima la reclamación económico- administrativa número NUM000 y acumuladas formuladas frente a los acuerdos de liquidación derivados de las Actas nº A02- NUM001 y A02- NUM002 , dictados por la AEAT relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2017 y 2018, de los que deriva una deuda total de 12.219,36 euros (a devolver) y 5.688,86 euros respectivamente, siendo la cuantía de la reclamación a efectos de procedimiento e instancia de 6.938,57 euros (a devolver) y 3.354,16 euros, y en consecuencia:

1.- Declaramos no conforme a Derecho y anulamos parcialmente la resolución impugnada, así como los acuerdos de liquidación de los que aquélla trae causa, exclusivamente en lo que se refiere a la corrección valorativa practicada por la operación vinculada entre BAA LEGAL & TAX ADVISORS, S.L.P. y el socio don Fructuoso en los términos expresados en el FD Cuarto de esta sentencia, confirmando el resto de pronunciamientos de la actuación administrativa impugnada que no se vean afectados por este pronunciamiento anulatorio parcial.

2.- Sin costas.

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 2610-0000-93-1088-22 (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 2610-0000-93-1088-22 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.