



Roj: **ATS 4668/2026 - ECLI:ES:TS:2026:4668A**

Id Cendoj: **28079130012026201145**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **13/05/2026**

Nº de Recurso: **3298/2025**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 1613/2025,**
ATS 4668/2026

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 13/05/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3298/2025

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 3298/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente



D. José Luis Requero Ibáñez

D.^a Ángeles Huet De Sande

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a Pilar Cancer Minchot

En Madrid, a 13 de mayo de 2026.

HECHOS

PRIMERO. - Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

1.La mercantil CUPIRE PADESA, S.A., representada por la procuradora D.^a Laura Carnero Rodríguez y asistida del letrado D. Marcos Piñeiro Sanroman interpuso el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario n.º 15363/2024, contra la resolución dictada el 22 de marzo de 2024 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa n.º 15/06479/2021, interpuesta contra el acuerdo de liquidación provisional practicado el 14 de octubre de 2021 por la Dependencia Regional de Inspección por el concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016.

La sentencia de 25 de febrero de 2025, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, desestimó el recurso contencioso-administrativo, tramitado como procedimiento ordinario n.º 15363/2024.

SEGUNDO. - Preparación del recurso de casación.

1.La entidad CUPIRE PADESA, S.A., representada por la procuradora doña Laura Carnero Rodríguez, y asistida del letrado don Miguel Ángel Varela Rico, preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia en el que tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1.El artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) [«LIS»].

1.2.El artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de julio) [«RIS»].

1.3.El artículo 102.2 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, y, subraya que las normas que entiende vulnerada forman parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

3.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

4.Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo para:

«1. Determinar si las exigencias de motivación propias de cualquier acto de liquidación tributaria, cuando se trata de una regularización basada en la modificación del valor atribuido a operaciones entre partes vinculadas, requieren de una identificación detallada de los distintos parámetros previstos en la norma analizados y una referencia precisa a los concretos criterios interpretativos fijados por los organismos especializados en la materia que han llevado a la elección e implementación del concreto método de valoración utilizado.

2. Determinar si, una vez elegido el método por la Administración y aplicado para llegar a un resultado, se exige de forma ineludible algún tipo de contraste o comparación con las condiciones que habrían suscrito entidades independientes en circunstancias similares para que pueda considerarse como fiable.

3. Determinar si, para el caso de que se proceda a aplicar el método MDR, puede seleccionarse cualquier criterio de distribución del resultado entre las partes intervinientes en la operación vinculada y, más concretamente, si es posible emplear como parámetro la proporción a los costes de explotación de cada una de ellas, sin tener en cuenta los riesgos, funciones y responsabilidades asumidas.



4. Determinar si, de procederse a la aplicación del MDR, es posible efectuar la distribución del resultado excluyendo del cálculo los datos de una de las sociedades integrantes de la cadena de producción de valor que interviene en la conformación de dicho resultado».

5.No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

TERCERO. - Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

1.La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 25 de abril de 2025, habiendo comparecido la entidad CUPIRE PADESA, S.A. -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, representada por la procuradora doña Laura Carnero Rodríguez, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2.De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por la abogacía del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo, Magistrada de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. - Requisitos formales del escrito de preparación.

1.En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86.1 LJCA) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

2.De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO. - Cuestiones litigiosas.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como **hechos importantes** para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1. Actividad del Grupo de Consolidación fiscal n.º 31/08.

CUPIRE PADESA, S.L., es la entidad dominante del Grupo de Consolidación fiscal n.º 31/08. El mencionado grupo integra todos los eslabones de la cadena de valor de la piedra natural (en este caso, pizarra), desde su extracción hasta su comercialización. En concreto, en el ejercicio analizado, las citadas actividades se realizaban por las siguientes entidades, todas ellas integrantes, como dependientes, del mencionado Grupo de consolidación:

(i) la sociedad ULTRANSA, S.L. era la encargada de la extracción de la pizarra directamente de las canteras o minas. Este proceso requiere la ejecución de labores de desmonte o la apertura de cámaras y galerías con el fin de lograr el acceso a las vetas de mineral. Una vez localizada la materia prima, se corta mediante hilo de diamante en bloques que puedan ser manejados y transportados.

Esta fase resulta esencial en la cadena de valor, no solo porque permite obtener la materia prima, sino porque la cantidad y calidad del mineral extraído determina ya en esta fase la calidad del producto final que se puede obtener y, por tanto, el atractivo que tendrá para el cliente, siendo así en la correcta identificación de las vetas más adecuadas y en su correcta extracción donde se genera la mayor parte del valor añadido del negocio.

(ii) la sociedad PIZARRAS LA CAMPA, S.L., encargada de la fase de elaboración o transformación de la materia prima en losetas de pizarra ya preparadas para comercializar. Este proceso se realiza el mismo día que se recibe la materia prima en las instalaciones, ya que debe efectuarse en húmedo, pues de lo contrario el rachón comenzaría a secarse, lo que daría lugar a una pizarra de menor calidad. Una vez transformado, el producto se vende a la entidad que se analiza seguidamente, encargada de su distribución en el mercado.

(iii) la sociedad CUPA PIZARRAS, S.A. encargada de la comercialización y venta al cliente final de la pizarra elaborada. Además de procurarse y mantener un stock suficiente de producto, esta entidad se encarga de la consecución y fidelización de clientes, prospección y apertura de nuevos mercados, etc.

2. Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.



Por la Inspección de los Tributos del Estado se desarrollaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el obligado tributario CUPIRE PADESA, S.L., entidad dominante de un grupo de sociedades que tributan bajo el régimen especial de consolidación fiscal (Grupo n.º 31/08), iniciándose el día 24 de febrero de 2020.

Las actuaciones inspectoras se desarrollaron con carácter parcial, limitándose a la «comprobación de los beneficios fiscales del régimen fiscal de la minería aplicados por la dependiente ULTRANSA».

3. Incoación acta de disconformidad.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó en 3 de junio de 2021 acta modelo A02 y número de referencia 73303082.

4. Acuerdos de Liquidación.

Merced a la reseñada acta se dictó por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia acuerdo de liquidación que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 LGT y 190.1 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, tiene la consideración de provisional porque las actuaciones han tenido alcance de carácter parcial, limitándose a la comprobación de los beneficios fiscales de la minería correspondientes a la entidad dependiente del Grupo 31/08, ULTRANSA, S.L.

5. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, la interesada interpuso la reclamación n.º 15/06479/2021 ante el TEARG.

Por acuerdo de 22 de marzo de 2024 del TEARG, se desestimó la reclamación efectuada contra la referida liquidación provisional practicada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

6. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

CUPIRE PADESA, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 15363/2024 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

La *ratio decidende* de la sentencia se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

«El examen de la metodología empleada por cada parte ha de realizarse partiendo de que la distinta redacción de las DPT (anterior o posterior al 2017) carece de la relevancia que la sociedad demandante le atribuye.

Como hemos visto, rige la LIS que no establece ningún método como preferente. Tampoco lo hacen las DPT al abordar los criterios de selección. Debe optarse por el más apropiado para las circunstancias concurrentes - naturaleza de la operación vinculada, existencia de comparables no vinculados, grado de comparabilidad-, por lo que no puede la actora desvirtuar el criterio de la Administración o aducir una mala praxis en atención a que el MDR es residual. Todos ellos, según reflejan las DPT, presentan ventajas e inconvenientes.

La sociedad demandante afirma que el MMNO es el adecuado siguiendo las indicaciones de las DPT.

Este método atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. Por tanto, evalúa el carácter de valor de mercado del precio de transferencia comparando la rentabilidad operativa obtenida por una de las partes involucradas en la operación vinculada con la rentabilidad operativa obtenida por entidades independientes que desempeñan actividades de negocio similares. Es decir, mide el nivel de rentabilidad derivada de la actividad de negocio de la entidad vinculada sometida a análisis, para la cual se dispone de información financiera suficiente con respecto a la transacción analizada. Por tanto, la efectiva aplicación de este método dependerá de la existencia de un grado suficiente de comparabilidad que estará determinada por la similitud entre el capital invertido y riesgos asumidos por las entidades vinculadas y no vinculadas con respecto a dichas actividades.

Conforme al párrafo 2.64 DPT en redacción invocada por la actora, el indicador del beneficio neto que el contribuyente obtiene de la operación vinculada debe determinarse teóricamente tomando como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas en el mercado libre, es decir, tomando como referencia "comparables internos" o, cuando no sea posible proceder



de este modo, puede utilizarse como pauta el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable ("comparable externo". Es necesario practicar un análisis funcional de las operaciones vinculadas y no vinculadas a fin de determinar su comparabilidad, así como los ajustes necesarios para obtener resultados fiables. Asimismo deben aplicarse los restantes criterios de comparabilidad y, en concreto, los de los párrafos 2.74 a 2.81.

En el análisis económico que aporta la sociedad demandante se describe el sistema de búsqueda en la base de datos SABI: entre sociedades que operan en España, activas y con cifra de negocios superior a 1 millón de euros y activos mayores a 1.5 millones de euros, por alta en epígrafe de la actividad 2442 "industrias de la piedra natural simplemente tallada y aserrada" y código CNAE 2370 "corte, tallado y acabado de piedra", por "vinculación" incluyendo solo las que no figurasen con accionistas con un porcentaje de participación directo o indirecto en el capital social igual o mayor al 25% y sin transacciones vinculadas.

Los resultados obtenidos se depuran manualmente tras la constatación de que cumplen los parámetros indicados, previa consulta de la web de cada una, limitando las comparables a 13 sociedades (Granitos del Louro, S.A., Mármoles Raimar, S.L. Mármoles Serrat, S.L., Mármoles Pulycort, S.L., E Seller Castello, S.L., Mármoles Cerezo, S.A., Alfonso Juyol, S.L., Mármoles la Vina, S.L., Sumnistros Bamaco, S.L., Fills de Ramòn Casellas, S.L., Harri Lan S.L., Mármoles Dolomar, S.L., Francisco Llorens e Hijos, S.L.).

Pues bien, aunque el párrafo 3.30 de las DPT admite el empleo de bases de datos en la búsqueda de comparables, exige rigor en los criterios de búsqueda para asegurar la fiabilidad de estos.

Las empresas seleccionadas cumplen los criterios de búsqueda empleados, pero ello no es suficiente para constatar el grado de comparabilidad y fiabilidad aludida.

Basta una mera búsqueda en las páginas web de cada empresa (se publicitan como extractoras y elaboradoras - E. Seller Castellos, S.L., Mármoles Raimar, S.L...-, incluso algunas como comercializadoras - Mármoles del Louro, S.L. ...- para comprobar que el filtro de clasificación industrial y actividad empleados, ni siquiera tras la depuración manual, no asegura que las comparables realicen solo actividad de elaboración o transformación de piedra. Tal y como se explica en el análisis económico este criterio de búsqueda, no puede asegurarse que acote sólo a las que realicen actividades de elaboración y transformación. Si así fuera, en el anexo único no procedería aplicar como criterio de exclusión el ejercicio de otras actividades.

No obstante, aunque al transcribir parcialmente el contenido de diligencias y actas levantadas en otros procedimientos seguidos contra empresas del grupo, en el acuerdo de liquidación se citan las razones por las que en esos procedimientos se rechazó el MMNO, reproduciendo el argumento relativo a la inexistencia de empresas independientes, lo cierto es que en relación con el expediente que nos ocupa la AEAT no niega la existencia de entidades dedicadas a la elaboración y transformación de piedra, sino que afirma que, de operar de modo independiente, no subsistirían con el beneficio que la actora imputa a Pizarras La Campa.

Nos centraremos, pues, en la motivación particularizada al caso enjuiciado.

Resalta el acuerdo de liquidación que la afirmación de la propia demandante sobre que el factor principal de la empresa transformadora de la materia prima es el humano. Pese a ello, elige una ratio que no lo pondera, pues al aplicar el MMNO opta, en contradicción con aquella afirmación, por el margen sobre activos (ROA) que procede de la división del resultado de explotación y el total de activos de los años que integran el periodo seleccionado, multiplicado por cien. A esta contradicción añade el arco de facturación de los comparables (mayor a 1.000.000 euros, cuando Pizarras La Campa (PLC) superó en el 2016 los 8.000.000 €). También apunta Inspección a la particularidad de que la mayoría de las empresas seleccionadas emplean como materia prima el mármol, variando los márgenes de este sector respecto del de la pizarra, sin olvidar que la propia recurrente llegó a afirmar que el precio del rachón lo fijan los ingenieros en función del coste de la cantera y de su calidad.

La demandante tacha de subjetivas y carentes de fundamento estas afirmaciones; los factores como el volumen de operaciones o número de trabajadores no figuran en los criterios recogidos en el art. 17.2 RIS.

Este precepto dispone que para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas, 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, 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, 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 y las estrategias empresariales.



Pero de la literalidad del precepto ya se advierte que estos criterios no son excluyentes como se infiere de que su aplicación se subordina a la concreta relevancia y a que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, así como de la mención a la ponderación de cualesquiera otras circunstancias que fueran relevantes.

Entiende este Tribunal que habiendo planteado la propia actora la relevancia del factor humano en la fase de elaboración y transformación de la pizarra, la ratio empleada no se compadece con el peso de tal factor que no se pondera. Igualmente, consideramos que el conocimiento del volumen de ingresos de las sociedades incluidas en la muestra resulta fundamental para valorar su comparabilidad, en atención a las peculiaridades del sector.

Así lo afirma el TS, aunque al abordar los criterios generales para determinación de los **precios de transferencia**, en la mentada sentencia de 2256/2016: "*... para concretar un precio de mercado, a los efectos que aquí interesan, son necesarias las siguientes premisas: 1ª. Hay que tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos, dado que en la fijación de los precios intervienen no sólo la oferta y la demanda que del producto contemplado pueda existir (si la oferta aumenta el precio tiende a bajar y viceversa, si la demanda aumenta el precio tiende a subir y viceversa), sino que también influyen otros factores de muy variada índole como puede ser el nivel de renta per cápita, el grado de desarrollo económico, el régimen político, la situación de monopolio u oligopolio en que se suministre el producto en cuestión, etc.; la concurrencia de todo ello determina la formación de un precio para un producto en el país de que se trate, precio que, en la gran mayoría de los casos, será diferente del que exista en los demás países para el mismo producto; 2ª. Las operaciones que se comparan han de referirse a una mercancía igual o similar; 3ª. Las transacciones comparadas tienen que tener un volumen equivalente, dado que el precio de un bien está en función del número de operaciones que del mismo se realicen, generalmente, en un mayor volumen de operaciones el precio será inferior al que se fije para una operación aislada; 4ª. El tramo en el que se realicen las operaciones comparadas ha de ser el mismo pues los precios varían según que la transacción se haya efectuado entre fabricante y mayorista, mayorista y minorista, o minorista y consumidor final; y 5ª. Por último, las operaciones comparadas han de ser realizadas en el mismo período de tiempo"*

No ignoramos la dificultad para encontrar sociedades independientes con similar facturación, ni que la disparidad por sí sola no invalida la muestra a través de la aplicación de ciertos ajustes, pero es preciso conocerla para descartar la necesidad de estos que en el caso no se emplean. Lo mismo cabe decir sobre la selección de sociedades dedicadas al tratamiento y transformación de mármol; variando la materia prima sobre la que versa la actividad, corresponde a la actora acreditar la comparabilidad, así como que no es necesario ajuste alguno.

En el análisis económico se consignan directamente los porcentajes de ROA y el ponderado, así como su desglose por compañías omitiendo los datos necesarios para valorar la comparabilidad de las sociedades seleccionadas y la vinculada, por lo que con tal generalidad no es posible determinar si las empresas de la muestra son comparables.

Por último, importa destacar que la aplicación del MMNO y rechazo del MDR por la actora parte de un presupuesto erróneo cual es ubicar el riesgo y el valor añadido a la fase de extracción, en detrimento de la empresa transformadora. Es evidente que todas las sociedades intervinientes en el ciclo asumen riesgos: aunque estos procedan del empleo intensivo de mano de obra, existen. Pero no solo los conforman las enfermedades profesionales (silicosis), sino que también derivan de las propias funciones de la fase de elaboración/transformación, como la especializada y delicada de "exfoliado" o los inherentes a los residuos generados con dicha actividad. Resulta innegable la esencialidad de la fase de extracción de la pizarra en el ciclo productivo, pero no menos trascendental deviene su transformación o elaboración previa a la comercialización en el mercado. Por esto, discrepamos del parecer de la demandante respecto de la inaplicación del MDR en cuanto a que solo la extractora realiza operaciones únicas y valiosas, apreciando las circunstancias a que alude el párrafo 2.115 DPT.

Por otro lado, dada la sustantividad de las actividades que integran las fases de extracción y elaboración/transformación -recordemos que antes de la reestructuración se concentraban en una única sociedad-, no es preciso integrar los costes y resultados de explotación de la fase de comercialización.

El MDR utilizado por la AEAT, conforme al art. 18.4.d) LIS y párrafo 2.114 aspira a eliminar el efecto que provocan sobre los resultados las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada, determinando la distribución de los beneficios que hubieran acordado empresas independientes atendiendo a su participación en la operación u operaciones. El método de la distribución del resultado identifica, en primer lugar, el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en las que participan (los "resultados conjuntos"). Posteriormente, se procede a la distribución de ese resultado



común entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos, de forma que se aproximen a la distribución de beneficios que se hubieran previsto y reflejado en un acuerdo pactado en condiciones de plena competencia.

Este método no precisa de comparables, permite computar amortizaciones de cada una de las actividades, así como otros factores preponderantes (humano en el caso de PLC) ponderando los gastos de personal, y posibilita la corrección del resultado de explotación a partir de los costes declarados por la propia contribuyente, asignándose a cada una de las sociedades intervinientes en la fase de producción en proporción a los costes incurridos (criterio que el TS ya consideró en la jurisprudencia citada en la parte inicial de esta sentencia como económicamente válido).

Por todo ello, teniendo en cuenta que los errores de transcripción de determinadas cifras se han subsanado en el acuerdo de liquidación y que el porcentaje del MBE no incide en los cálculos que nos incumben, que parten de cifras que proporciona la propia sociedad, no apreciamos motivo alguno que sustente la falta de adecuación del método empleado por la Administración a las circunstancias concurrentes, imponiéndose la desestimación del recurso.».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Marco jurídico.

El presente recurso de casación plantea la necesidad de interpretar los siguientes **preceptos legales**.

1.El artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que dispone que:

«Operaciones vinculadas.

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

[...]

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.»

2. Asimismo deberá procederse a la exégesis del artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que establece:

«Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad.»

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

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

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

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- e) Las estrategias empresariales.

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

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

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

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

5. El análisis de comparabilidad previsto en este artículo forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 16 de este Reglamento y 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.»

CUARTO. - Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.



1. Este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA].

El Tribunal Supremo ya admitió en su auto de 25 de enero de 2023 (recurso de casación n.º 5217/2022) que la determinación de si la LIS aquí aplicable permite la libre elección del método de valoración reviste interés casacional, delimitando la cuestión a analizar en los siguientes términos:

«Determinar si, a la luz de la reforma operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito de los métodos de determinación del valor de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, en contraste con la regulación que contemplaba sobre esta misma materia el artículo 16.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, puede aún sostenerse la existencia de alguna preferencia en la aplicación de unos métodos de valoración sobre otros o, por el contrario, es suficiente que se justifique de manera adecuada el motivo de la selección del método, sin necesidad de justificar la exclusión del resto.».

Si bien el referido recurso ya fue resuelto mediante sentencia de 14 de diciembre de 2023, la cuestión indicada quedó finalmente imprejuizada, al decidirse la controversia señalando que el error cometido por la Administración en el caso concreto (consistente en aplicar al ejercicio 2015, primero en que resultaba de aplicación la LIS, la redacción del anterior Texto refundido), impedía conformar jurisprudencia respecto de una norma que no había sido aplicada en el caso enjuiciado.

No hay, en consecuencia, pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la existencia o no de una jerarquía ente los distintos métodos de valoración previstos en la LIS, sobre las exigencias de contraste de la actuación de la Administración con lo que habrían realizado terceros independientes ni, en definitiva, respecto de las necesidades de motivación específicas que pueda requerir una regularización en materia de operaciones vinculadas. Como tampoco existe jurisprudencia sobre las exigencias de aplicación del MDR y si este puede limitarse a un reparto en función de los costes incurridos sin tener en cuenta ningún otro parámetro, ni tampoco sobre la posibilidad de prescindir, cuando se acude a este método, de la cadena de valor en su totalidad (como aquí ha sucedido al prescindir de la fase de comercialización).

Por ello se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

QUINTO. - Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección Primera aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1.1. Determinar si las exigencias de motivación propias de cualquier acto de liquidación tributaria, cuando se trata de una regularización basada en la modificación del valor atribuido a operaciones entre partes vinculadas, requieren de una identificación detallada de los distintos parámetros previstos en la norma analizados y una referencia precisa a los concretos criterios interpretativos fijados por los organismos especializados en la materia que han llevado a la elección e implementación del concreto método de valoración utilizado.

1.2. Precisar si, una vez elegido el método por la Administración y aplicado para llegar a un resultado, se exige de forma ineludible algún tipo de contraste o comparación con las condiciones que habrían suscrito entidades independientes en circunstancias similares para que pueda considerarse como fiable.

1.3. Aclarar si, para el caso de que se proceda a aplicar el método de la distribución del resultado, puede seleccionarse cualquier criterio de distribución del resultado entre las partes intervinientes en la operación vinculada y, más concretamente, si es posible emplear como parámetro la proporción a los costes de explotación de cada una de ellas, sin tener en cuenta los riesgos, funciones y responsabilidades asumidas.

1.4. Esclarecer si, de procederse a la aplicación del método de la distribución del resultado, es posible efectuar la distribución del resultado excluyendo del cálculo los datos de una de las sociedades integrantes de la cadena de producción de valor que interviene en la conformación de dicho resultado.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

2.1. El artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2.2. El artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.



2.3.El artículo 102.2 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria.

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

SEXTO. - Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SÉPTIMO. - Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1.º)Admitir el recurso de casación n.º 3298/2025 preparado por la representación procesal de la entidad CUPIRE PADESA, S.A., contra la sentencia 25 de febrero de 2025, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso n.º 15363/2024.

2.º)Declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

2.1.Determinar si las exigencias de motivación propias de cualquier acto de liquidación tributaria, cuando se trata de una regularización basada en la modificación del valor atribuido a operaciones entre partes vinculadas, requieren de una identificación detallada de los distintos parámetros previstos en la norma analizados y una referencia precisa a los concretos criterios interpretativos fijados por los organismos especializados en la materia que han llevado a la elección e implementación del concreto método de valoración utilizado.

2.2.Precisar si, una vez elegido el método por la Administración y aplicado para llegar a un resultado, se exige de forma ineludible algún tipo de contraste o comparación con las condiciones que habrían suscrito entidades independientes en circunstancias similares para que pueda considerarse como fiable.

2.3.Aclarar si, para el caso de que se proceda a aplicar el método de la distribución del resultado, puede seleccionarse cualquier criterio de distribución del resultado entre las partes intervinientes en la operación vinculada y, más concretamente, si es posible emplear como parámetro la proporción a los costes de explotación de cada una de ellas, sin tener en cuenta los riesgos, funciones y responsabilidades asumidas.

2.4.Esclarecer si, de procederse a la aplicación del Método de la distribución del resultado, es posible efectuar la distribución del resultado excluyendo del cálculo los datos de una de las sociedades integrantes de la cadena de producción de valor que interviene en la conformación de dicho resultado.

3º)Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1.El artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3.2.El artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

3.3.El artículo 102.2 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria.

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

4º)Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º)Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º)Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.