

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/07833/2023/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/02/2025**

Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Operaciones vinculadas. Supuesto de doble vinculación. Aplicación del Método del coste incrementado. Posibilidad de utilizar los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados como un dato dado no cuestionado por la Inspección.

Criterio:

En los supuestos de doble vinculación en los que el socio persona física presta servicios profesionales a la sociedad en la que participa mayoritariamente y de la que es administrador, y esta, a su vez, presta los mismos servicios a otra entidad vinculada y a terceros, el método del coste incrementado estará correctamente utilizado para valorar el servicio prestado por la persona física, cuando la sociedad intermedia aporte escaso valor añadido, siempre que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados y de terceros sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección y el comparable sea un margen sobre el coste de producción de servicios que le permita obtener al prestador del servicio un beneficio apropiado, teniendo en cuenta las funciones que desarrolla, los riesgos y los activos.

Que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección para esa utilización del método incrementado requiere: **(I) que la Inspección haya reconocido efectivamente esa vinculación y, por tanto, que se trata de ingresos derivados de operaciones vinculadas**, y, tras haber constatado que lo son, **(II) haya decidido no regularizarlas**, porque considere que las mismas se habían realizado a "valor de mercado", es decir sin ningún tipo de contaminación o artificiosidad, y así lo haya **recogido inequívocamente**.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:

Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades
18.4.b) P

Conceptos:

Impuesto sobre sociedades
Ingresos
Valoración
Vinculación/operaciones vinculadas

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de febrero de 2025

RECURSO: 00-07833-2023

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF Q2826000H

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28020 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26/04/2023, recaída en las reclamaciones acumuladas nºs. 28-05400-2022 y 28-05404-2022.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 17/07/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el Director de Inspección tres días antes (el 14/07/2023) frente a esa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26/04/2023, recaída en esas dos reclamaciones acumuladas, en su día interpuesta por la entidad W, S.L., frente a la desestimación de dos recursos de reposición, interpuestos a su vez frente a dos actos de liquidación dictados a su cargo por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid atinentes a su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2015.

SEGUNDO.- W, S.L. es una sociedad limitada cuyos dos únicos socios, al 50% cada uno de ellos, son el Sr. Xy y su esposa.

En el ejercicio 2015 su actividad declarada fue la de prestar asesoramiento a empresas en el desarrollo de estrategias, marketing, ventas y distribución.

Según la declaración-autoliquidación del I. s/ Soc. del ejercicio 2015, en ese ejercicio la sociedad tuvo: una cifra de negocios -ventas- de 370.000,00 euros, un resultado de explotación de 270.546,16 euros, un resultado antes del I. s/ Soc. de 270.599,98 euros, ascendiendo el saldo de pérdidas y ganancias a 207.940,86 euros. Esas cifras de ventas (370.000,00 euros) y de resultado de explotación (270.546,16 euros), suponen que tuvo 99.453,84 euros de gastos, de estos: 60.684,44 euros fueron de sueldos y salarios.

En el ejercicio 2015 W, S.L. tuvo cinco empleados: el Sr. Xy que percibió 34.200,00 euros, un Técnico de Recursos Humanos (en adelante RRHH) que cobró 10.511,10 euros y tres becarios (estudiantes en prácticas) que percibieron entre los tres 15.673,24 euros.

Por lo demás, W, S.L. no cuenta con medios materiales afectos a su actividad.

De esos 370.000,00 euros de ventas: 130.000 euros W, S.L. se los facturó a Y, S.A, un tercero ajeno a ella, y los otros 240.000,00 euros a la sociedad R, S.L.

R, S.L., dedicada al marketing y que fue fundada en 2002, es una sociedad de la que en 2015 el Sr. Xy era partícipe con un 25,57% de su capital, así como Administrador mercantil y Director General de la misma, ejercicio 2015 en el que dicha sociedad tuvo una cifra de negocios de casi 13 millones de euros, y el que satisfizo al Sr. Xy 120.000,00 euros por rendimientos del trabajo.

Además de la de las prestaciones de servicios realizadas para un tercero ajeno (Y, S.A), la Inspección también dio por buena la valoración de las que W, S.L. realizó para R, S.L.

TERCERO.- El 18/06/2020 un Equipo de la Inspección Regional de Madrid inició cerca de la entidad unas actuaciones inspectoras de alcance general, que alcanzaron a la comprobación de su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2015.

Tras instruir esas actuaciones, ese Equipo de inspección le incoó dos actas de disconformidad (modelo A02) atinentes a ese concepto y período tributario: una limitada a la propuesta de liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en la operación vinculada, que enseguida se dirá, y otra que incorporó la total regularización del concepto y período tributario concernido.

Más tarde, y tras haber realizado el preceptivo trámite de audiencia, el 19/10/2021 un Inspector Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid dictó dos actos de liquidación con los que confirmó las propuestas de regularización incorporadas a esas dos actas de disconformidad (A02).

A la vista de los antecedentes expuestos, de que W, S.L. no contaba con medios materiales y que sus recursos humanos eran muy escasos, la Inspección consideró que los ingresos de la sociedad W, S.L. provenían fundamentalmente de la actividad desarrollada por el Sr. Xy, al que, a pesar de ello, W, S.L. retribuía sólo 34.200,00 euros, cantidad escasa teniendo en cuenta lo que ella -W, S.L.- facturaba (370.000,00 euros).

Y para regularizar es contingencia, la Inspección empleó la vía de valorar -ex. art. 18 de la Ley del I. s/ Soc.- a precio de mercado la operación "vinculada" con la que el Sr. Xy prestaba su trabajo a W, S.L..

La operación vinculada objeto de ajuste por parte de la Inspección es la operación por la que el Sr. Xy prestó su trabajo personal a la sociedad W, S.L., servicios prestados por el Sr. Xy a W, S.L. con un decisivo componente "*intuitu personae*", que era el que le permitía a W, S.L. prestar a sus clientes (a Y, S.A y a R, S.L.) los servicios que les prestó, y por los que percibió 370.000,00 euros en 2015; unos servicios, los facturados por W, S.L. a Y, S.A y a R, S.L. cuyos importes, como ya se ha recogido antes, la Inspección no cuestionó.

La vinculación entre el Sr. Xy y W, S.L. se asienta en que ésta es una sociedad limitada cuyos dos únicos socios, al 50% cada uno de ellos, eran en el 2015 el Sr. Xy y su esposa.

El ajuste de la operación vinculada consistió en valorar tal operación por su valor de mercado.

Para proceder a tal valoración la Inspección resolvió emplear el "*método del coste incrementado*" -art. 18.4b) de la Ley 27/2014 del Impuesto-, y operó como sigue:

1º.- Como ya se ha repetido, consideró correcta la cifra de ventas de W, S.L. de 370.000,00 euros.

2º.- Consideró que W, S.L. debía obtener un menguado margen dada la escasa contribución de la propia W, S.L. a la generación de sus ingresos, pues que no contaba con medios materiales afectos a la actividad y sus RR HH, a parte del Sr. Xy, eran escasos: un Técnico de RRHH que cobró 10.511,10 euros y tres becarios, estudiantes en prácticas, que percibieron entre los tres 15.673,24 euros; a consecuencia de lo cual, la Inspección consideró que el margen que W, S.L. debía obtener era -véanse las págs. 35ª y 36ª del acto de liquidación- de un 5%. Una conclusión en la que se asienta la cuantificación de su regularización; como se explica en lo que sigue.

3º.- Es lo que son unas meras operaciones algebraicas, para obtener un margen del 5% en 2015, W, S.L. debería haber incurrido en unos costes totales de 352.380,95 euros; porque si así hubiera sido habría obtenido un margen de 17.619,05 euros, ya que $17.619,05 = 370.000,00 - 352.380,95$; y 17.619,05 es exactamente el 5 por 100 de 352.380,95.

4º.- Sin tener en cuenta la retribución al Sr. Xy, los gastos en que W, S.L. incurrió en 2015 ascendieron a 42.586,63 euros.

5º.- Si los costes totales en que W, S.L. debería haber incurrido ascendían a un total de 352.380,95 euros, y los gastos que tuvo sin tener en cuenta la retribución al Sr. Xy fueron de 42.586,63 euros, ello implica que, al Sr. Xy, W, S.L. tendría que haber pagado 309.794,32 euros, ya que $352.380,95 - 42.586,63 = 309.794,32$.

6º.- Y por ello la Inspección consideró que el valor de mercado de la operación vinculada en cuestión era de 309.794,32 euros.

A partir de ahí, y como las partes a esa operación vinculada le habían atribuido un valor de 34.200,00 euros, que era el importe que W, S.L. le había pagado al Sr. Xy en el ejercicio 2015, la Inspección regularizó en consecuencia, con lo que por la diferencia entre esos dos importes de 275.594,32 euros ($275.594,32 = 309.794,32 - 34.200,00$):

Primero.- Minoró la B.I. del ejercicio 2015 de W, S.L., al considerar esa diferencia como un mayor coste fiscal del trabajo prestado por el Sr. Xy a la sociedad.

Y segundo.- En unas actuaciones inspectoras que en paralelo desarrolló con el Sr. Xy atinentes a su tributación por el I.R.P.F. del año 2015, ese importe lo consideró como una mayor cuantía de los rendimientos del trabajo que él había declarado en ese año 2015 como percibidos de W, S.L..

Los actos de liquidación a cargo de W, S.L. por el I. s/ Soc., a la que se le había reducido su B.I. de dicho impuesto, depararon:

.- Una cuantía a devolver de 75.436,16 euros (62.659,12 euros de cuota y 12.777,04 de intereses de demora), el correspondiente al acta limitada a la corrección valorativa practicada en la operación vinculada.

.- Y ninguna cuantía, ni a ingresar ni a devolver, el otro comprensivo ya de todas las regularizaciones efectuadas.

La Inspección Regional de Madrid notificó a la entidad esos dos actos de liquidación atinentes al I. s/ Soc. del ejercicio 2015, frente a los que **W, S.L.** interpuso sendos recursos de reposición.

Recursos de reposición que la Inspección Regional de Madrid desestimó mediante dos acuerdos de 21/02/2022.

CUARTO.- Frente a esos dos acuerdos desestimatorios de sus recursos de reposición, W, S.L. interpuso dos reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R. de Madrid, que les dio a las mismas los nºs: 28-05400-2022 y 28-05404-2022.

Reclamaciones que, tras acumularlas, ese T.E.A.R. las estimó en parte mediante una resolución de 26/04/2023.

Resolución que, **por lo que alcanzó al ajuste por vinculación** referido en el anterior Antecedente de Fundamento, **estimó que el mismo había sido improcedente o no ajustado a Derecho**, lo que el T.E.A.R de Madrid motivó como sigue:

< .../...

En definitiva, del examen del expediente resulta acreditado que se cumplirían 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, apartado 2, letra a) y b) de la LIS, como objetivos, puesto que se le ha satisfecho una retribución inferior a la facturada al cliente y tal proceder no se ajusta al valor normal del mercado, dado que los servicios prestados por el socio a la sociedad vinculada sustancialmente no tienen carácter distinto a los facturados por ésta a sus clientes en cuanto que en ambos casos la persona que fundamentalmente los presta es la misma, por lo que no deberían diferir tanto en su valoración.

Por último, respecto de los requisitos temporales, la actuación de la Inspección se produce dentro del plazo de prescripción respecto de todas las partes intervinientes.

En definitiva, teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto y el método de valoración llevado a cabo que a continuación se analiza, considera este TEAR que es de plena aplicación el art. 18 de la LIS, al existir en las relaciones entre el socio y la entidad de la que además es administrador único, operaciones vinculadas.

SEXTO.- Llegados a este punto, para responder a las alegaciones expuestas, este TEAR debe analizar si la valoración se ha efectuado de un modo correcto. De acuerdo con lo establecido en el artículo 18.1 de la vigente Ley del Impuesto de Sociedades que:

"...".

Por su parte, el artículo 18.4 señala (el subrayado es nuestro):

"...".

Así, en el acuerdo impugnado y tras realizar un análisis funcional de las tareas realizadas en sede de la sociedad, se justifica el uso del método del coste incrementado para las prestaciones de servicios realizadas, según se motiva en la página 24 del acuerdo de liquidación. En definitiva, para determinar el valor de mercado la AEAT parte de los ingresos obtenidos de los clientes R, S.L. y .Y, S.A . Estos servicios consistían en:

- Proyecto de Consultoría de los puntos de venta a Y, S.A .

- Un proyecto de consultoría de marketing y administración continuado en el tiempo con la sociedad R, S.L. para mejorar la organización y estrategia con sus clientes y la búsqueda de nuevos clientes, además de prestarle servicios de administración.

Ahora bien, no puede obviarse que en el análisis realizado, al aludir a las estrategias empresariales, la propia Administración afirma lo siguiente:

"Al tener el socio único de W, S.L. un vínculo estrecho con el destinatario final de los servicios prestados, nos lleva a concluir que las estrategias empresariales de ambas sociedades son similares puesto que los aciertos en la gestión de las inversiones de R, S.L. ., también van en beneficio tanto de D. Xy como de su sociedad W, S.L.."

En efecto, como se deduce de los antecedentes obrantes en este TEAR, los ingresos procedentes del principal cliente, la sociedad R, S.L., representan en el ejercicio 2015 el 78,78% de los ingresos de explotación de W, S.L..

A su vez, según se pone de manifiesto en el expediente, en relación con la información que la Inspección dispone de R, S.L., D.Xy es administrador y director general de dicha sociedad, así como propietario del 25,57% de su capital.

En definitiva, este TEAR debe concluir que no se ha utilizado un comparable adecuado, pues se observa que la sociedad reclamante y su cliente no son entidades independientes; se hallan vinculadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18. 2. g) de la LIS: 2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

"(...)"

Por tanto, a juicio de este Tribunal el método del coste incrementado no se aplica correctamente en el presente caso, pues la sociedad prestadora de los servicios y su cliente son entidades vinculadas, como expresamente reconoce la Inspección Tributaria. Procede pues anular la regularización correspondiente a la valoración de mercado de la operación vinculada. La anulación de dicho ajuste, por los motivos expuestos, hace innecesario el análisis de las restantes alegaciones que aluden a este extremo de la liquidación impugnada. >

QUINTO.- Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Madrid, el Director del Departamento de Inspección interpuso el 14/07/2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las alegaciones -tildadas de fundamentos de derecho- y la solicitud siguientes:

<<< PRIMERO.- La cuestión debatida en este recurso se centra en determinar si el método del coste incrementado se ha aplicado correctamente en el presente caso, ya que a juicio del TEAR de Madrid el "comparable utilizado" no es adecuado al ser la sociedad prestadora de los servicios (W, S.L) y su cliente (R, S.L.) entidades vinculadas. Por otro lado, la Inspección entiende que, a diferencia del método de valoración del precio libre comparable, en el método del coste incrementado el comparable es el margen aplicado sobre el coste de la parte analizada, que en este caso es W, S.L, y la cifra de negocio de esta parte analizada sobre la que se deducen los costes de producción del servicio más el margen, se considera un dato dado y declarado por el obligado tributario, cuya valoración no se cuestiona.

SEGUNDO.- Para una mejor comprensión de los fundamentos de derecho vamos a destacar los hechos más importantes deducidos del expediente:

i. El obligado tributario, W, S.L, comenzó sus operaciones como sociedad de responsabilidad limitada el día 22 de noviembre de 2013. Su denominación en el momento de constitución fue "A, SL" y se cambió a la actual el 8 de junio de 2015.

ii. El capital social se dividió en participaciones sociales suscritas y desembolsadas todas por los cónyuges Don Xy y Doña Zp, que continúan siendo socios al 50% en el periodo comprobado. Ambos fueron designados como administradores solidarios de la entidad. Conforme queda establecido en el artículo 20 de los estatutos sociales, el cargo de administrador es gratuito.

iii. El objeto social inicialmente era: "los servicios de consultoría y asesoramiento a empresas para el desarrollo de estrategias, de marketing, ventas y distribución", ampliado posteriormente a la compraventa de bienes inmuebles, así como su cesión y explotación, promoción, construcción... La sociedad consta dada de alta en el epígrafe 846 del I.A.E. EMPRESAS DE ESTUDIO DE MERCADO.

iv. En el ejercicio 2015 W, S.L obtuvo ingresos de explotación declarados e imputados en el modelo 347 fundamentalmente de dos clientes: R, S.L... (290.400,00 euros) y Y, S.A (157.300,00 euros).

v. En el mismo ejercicio el Sr. Xy declaró percibir una retribución de W, S.L de 34.200 euros. En el año 2015 también era socio de la sociedad R, S.L... (...), de la que también percibe ingresos (120.000,04 euros).

vi. En el curso del procedimiento inspector se llevó a cabo un procedimiento de valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas entre el obligado tributario W, S.L y su socio y administrador solidario Sr. Xy (ejercicio 2015). En paralelo a las actuaciones de referencia, como se ha dicho, se llevaron a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de su socio y administrador, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los mismos períodos.

TERCERO.- La Inspección, a la hora de determinar el valor de mercado de la prestación de servicios del Sr. Xy a W, S.L no emplea el método del precio libre comparable y fija como comparable de referencia el valor fijado para la prestación de servicios entre W, S.L y R, S.L (...), al ser esta una operación comparable a la primera. De ser así, la argumentación del TEAR sería más plausible, en la medida en que el comparable utilizado (valor de la prestación de servicios entre W, S.L y R, S.L.) no resulta el más adecuado, al haber sido fijado entre partes vinculadas.

Al contrario, y precisamente para evitar la incorrección anterior, la Inspección ha empleado un enfoque para la valoración alternativo y conceptualmente diferente al recién descrito.

Así, a fin de determinar el valor de mercado de la prestación de servicios del Sr. Xy a W, S.L, la Inspección ha considerado pertinente utilizar como parte analizada o "tested party" a W, S.L (párrafo 3.18 de las Directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, en adelante OCDE, aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias) por ser la que presenta una mayor facilidad de análisis. Tomando esta premisa, se busca analizar si el beneficio declarado por W, S.L se ajusta al mercado y sería el declarado por otras empresas similares. En caso en que no sea así debe buscarse la explicación a dicha anomalía, que en este caso se debe a la incorrecta valoración de una operación vinculada (con el Sr. Xy, su socio al 50% y su administrador), de modo que la correcta valoración de esta operación permita atribuir a W, S.L un margen de mercado equivalente al de otras empresas que realicen funciones similares.

Dado que W, S.L realiza operaciones vinculadas tanto con el Sr. Xy como con R, S.L. podría alegarse que el beneficio excedentario debería atribuirse a la relación entre W, S.L y R, S.L., toda vez que ésta estaría valorada por encima de mercado. Sin embargo, y en este punto incide específicamente el acuerdo de liquidación impugnado, dicho vicio debe desecharse, en la medida en que la existencia de socios terceros en R, S.L. hace inverosímil que se permita retribuir por encima de mercado una relación con un tercero vinculado con uno de los socios. Es destacable que esta salvedad no existe respecto de la prestación de servicios entre el Sr. Xy y W, S.L; al contrario, en este caso existen importantes incentivos (fiscales) para infravalorar la operación.

Delimitado el marco conceptual en que se desarrolla la regularización, la determinación del valor de mercado que, al haber alterado la parte analizada, es el margen de W, S.L, únicamente toma como parámetros los costes de explotación de W, S.L y un margen recomendado por la OCDE y por el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea, para la valoración de las prestaciones de servicios de bajo valor añadido, no afectados ni uno ni otro por vicio de comparabilidad alguno.

Determinado así el margen de mercado atribuible a W, S.L la cuantificación del valor de mercado de la prestación de servicios entre el Sr. Xy y W, S.L se realiza por diferencias, tomando en consideración únicamente el valor de mercado determinado por la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas conforme a lo descrito en el párrafo anterior y un parámetro declarado por el contribuyente: los ingresos de W, S.L (tanto los derivados de prestaciones de servicios a R, S.L. como a terceros).

CUARTO.- El TEAR de Madrid anula el acto impugnado fundándose en que "el comparable" utilizado no es adecuado puesto que la sociedad y su cliente están vinculados por estar participadas por el mismo socio. Esta afirmación coincide con otros pronunciamientos del mismo tribunal en relación con el método del precio libre comparable. Por tanto, parece que la elección del método de valoración fuese, a juicio del tribunal regional, indiferente. Sin embargo, lo primero que habría que analizar es por qué razón la Inspección no ha elegido el método del precio libre comparable y la respuesta viene dada en el acuerdo de liquidación en las páginas 42 y siguientes, en las que se señala que el método del precio libre comparable no es el más adecuado, como ya se ha anticipado. La Inspección considera que no podemos hablar de actividad personalísima, ya que en los contratos suscritos con los clientes no se requiere la intervención personalísima del socio prestador, entran en juego servicios que presta el personal de la sociedad; no obstante, sí se considera la participación del Sr. Xy como fundamental para la prestación de servicios a terceros.

El Sr. Xy cuenta con experiencia y conocimientos únicos y difícilmente comparables, y aunque la persona jurídica tiene otros medios humanos (escasos) más allá de la propia persona física, las cualidades y experiencia de ésta se consideran fundamentales para el buen rumbo de la sociedad. En esencia, se considera que la razón de ser de la obtención por la sociedad de los clientes y los servicios que se les presta, se debe a las cualidades personales que aporta el Sr. Xy a W, S.L y a que sus servicios no han sido retribuidos a valor de mercado.

Por todo lo anterior, la Inspección, siguiendo las disposiciones de la normativa de referencia, las Directrices de la OCDE en la materia y las dictadas en el Foro conjunto de la UE de Precios de Transferencia, considera procedente la aplicación del método del coste incrementado para determinar la retribución a valor de mercado que debería haber percibido la parte analizada en el caso examinado, esto es, W, S.L. para así valorar a su vez el servicio prestado por el Sr. Xy a aquella.

Tomando en consideración, tal y como se infiere del análisis funcional realizado, que los medios personales y materiales de W, S.L. distintos de los constituidos por la otra parte vinculada analizada (su socio, Sr. Xy), únicamente pueden prestar servicios de carácter rutinario y que no generan un alto valor añadido ni a quien los presta, ni a quien los recibe (Y, S.A. y R, S.L.), cabe concluir que nos encontramos ante servicios de bajo valor añadido como los descritos en la Directrices del Foro de la UE y en las Directrices de precios de transferencias de la OCDE anteriormente transcritas.

Adicionalmente, es preciso destacar que la sociedad W, S.L prestó servicios en el 2015 a una entidad independiente (Y, S.A.) y a una entidad vinculada (R, S.L.) en el sentido previsto por el artículo 18.2 g) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Al ser un comparable interno vinculado, dejaba de ser un comparable válido y, en definitiva, el método del precio libre comparable se mostraba como inadecuado. Ahora bien, que no resulte un comparable interno válido no significa que la prestación de servicios entre W, S.L y R, S.L. no esté valorada a precio de mercado. En cualquier caso, la Inspección no discute en ningún momento la valoración de la prestación del servicio que W, S.L presta a R, S.L. y lo toma como un dato más en la valoración de la prestación del Sr. Xy a W, S.L. Al dato de la prestación de servicio a R, S.L. se le suma otro dato que es la facturación a un cliente absolutamente independiente, como es Y, S.A., por importe de 130.000 euros, extremo este que no ha sido tenido en cuenta por el TEAR de Madrid.

Precisamente la utilización del método del coste incrementado deviene más adecuada en estos casos cuando se toma como parte analizada a la sociedad proveedora del servicio, pero que aporta escaso valor añadido. Ello se debe a que se toman los costes declarados por esa sociedad y se le aplica un margen para los servicios comparables (del 5% que está en el rango entre el 3% y el 10% que recomiendan la OCDE y el Foro Conjunto de Precios de Transferencia) y así se calcula el valor que debería quedar en dicha sociedad de todo el importe facturado en remuneración del valor aportado, distinto de su socio, que es el activo esencial para la prestación del servicio y al que habrá que remunerar adecuadamente en función del valor aportado.

En resumen, partiendo del importe de cifra de negocio declarada por W, S.L. y que figura en su contabilidad, habrá que determinar qué parte de esos ingresos facturados por W, S.L a R, S.L. y a Y, S.A. corresponden a las partes vinculadas objeto de valoración (W, S.L y D. Xy), en función del valor añadido aportado por cada uno a los servicios prestados a los clientes, usando para ello el método del coste incrementado.

La aplicación del método del coste incrementado queda suficientemente explicada en el acuerdo de liquidación. Únicamente destacaremos en este punto que mediante el método del coste incrementado se valora la operación vinculada consistente en la prestación de un servicio entre partes vinculadas, incrementando el coste de adquisición o el coste de producción del servicio, en que ha incurrido el proveedor del mismo, en un margen bruto que le permita obtener al prestador del servicio un beneficio apropiado, teniendo en cuenta las funciones que desarrolla, los riesgos y los activos.

En este método, para calcular el precio de plena competencia hay que determinar:

1. Costes (C): Costes directos e indirectos de producción. No se han de incluir los gastos de explotación de la empresa en su conjunto. La valoración de los costes ha de hacerse siguiendo criterios homogéneos, las Directrices se inclinan por el criterio del «precio medio ponderado» (en la valoración de costes materiales, mano de obra, transportes...).
2. Precio de venta (Pv): precio al que la empresa asociada vende a una entidad independiente.
3. Margen del coste incrementado: es aquel que permite realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones de mercado. Siendo la fórmula matemática, margen del coste incrementado = $(Pv - C)/C$

En el caso que nos ocupa, sabemos el Precio de venta, que es el precio del servicio que presta W, S.L a R, S.L. y a Y, S.A., que como se ha expuesto anteriormente es un dato que no se ha cuestionado por la Inspección.

En cuanto a los costes de W, S.L habría que determinar los medios personales y materiales con los que cuenta para prestar el servicio y que se consignan en el acuerdo de liquidación.

Finalmente, en cuanto Margen del coste incrementado dependerá de funciones, riesgos y activos de W, S.L. en la prestación del servicio.

Teniendo en cuenta lo anterior es posible obtener el valor de mercado de la prestación de servicio de D. Xy a W, S.L. detrayendo del importe de cifra de negocio que recibe W, S.L. de R, S.L. y de Y, S.A. los gastos en los que habría incurrido W, S.L. para su prestación y el correspondiente margen que le correspondería atendiendo a sus funciones, riesgos y activos.

Como se explica en el acuerdo de liquidación los gastos de W, S.L. (sin tener en cuenta la retribución de la persona física) son gastos de carácter administrativo, esto es, de bajo valor añadido, lo que nos lleva a acordarnos de la parte correspondiente a los servicios intragrupo de las Directrices de la OCDE y al 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. Se trata de servicios que incluyen las funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo (párrafo 7.2 Directrices OCDE).

Por su parte, en el documento del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia sobre las 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."

Pues bien, en dicho documento se indica que, al tratarse de servicios de bajo valor añadido, más importante que el margen (indica el documento del Foro que será modesto, y apunta que las Directrices de la OCDE reconocen que no siempre procede aplicar un margen), es la determinación de una base de costes adecuada.

Una vez que se determine la base de costes de un servicio concreto, continua el documento, lo oportuno será fijar el margen que deba, en su caso, aplicarse a esos costes, afirmando en su párrafo 65.

"En los casos en que resulte oportuna su aplicación, el margen será normalmente modesto: la experiencia indica que por lo general se situará entre un 3 % y un 10 %, siendo el más común un margen de alrededor de un 5 %. Este dato, sin embargo, podrá variar en función de los hechos y circunstancias de cada caso, resultando un margen diferente."

En atención a lo anterior, la Inspección aplica un margen del 5% que representa el valor añadido que aporta la sociedad al servicio prestado a sus clientes, atendiendo a: a) las características de la actividad desarrollada por las partes objeto de análisis, b) los exiguos gastos contabilizados deducibles para la generación de ingresos, y c) que ocasionalmente la sociedad utilizaba la estructura más fuerte de R, S.L., aunque nunca le retribuyó por ello.

Este cálculo, una vez deducido del importe de cifra de negocios declarado por W, S.L., permite la valoración del servicio que el Sr. Xy presta a W, S.L. en 309.794,32 euros, el cual está muy alejado de los 34.200 euros que el contribuyente declaró percibir de W, S.L. como remuneración por su trabajo realizado en la sociedad, computándolos como rendimiento del trabajo.

Dado que la Inspección ha procedido respetando las Directrices de la OCDE, utilizando como parte analizada a W, S.L. en la valoración de la operación entre esta sociedad y su socio, D. Xy, y partiendo para la utilización del método del coste incrementado de la cifra de negocios de la sociedad, que no se cuestiona por parte de la Inspección sino que se considera un dato dado, desde este Centro Directivo no podemos compartir la conclusión a la que llega el TEAR de Madrid de que el método del coste incrementado no se aplica correctamente, porque, contrariamente a lo que el Tribunal señala, no se ha utilizado como comparable el servicio prestado por W, S.L. a R, S.L., sino que ese dato se ha presumido cierto y lo que resulta de la comparación con otras compañías es el margen de 5%.

CUARTO.- El criterio establecido por la Resolución del TEAR de Madrid se entiende que resulta gravemente dañosa y errónea.

En los apartados anteriores ya se ha señalado que la interpretación que efectúa dicha Resolución se entiende errónea.

Además, se considera gravemente dañosa porque afecta a un número considerable de expedientes en los que existe una doble vinculación y la Inspección ha descartado la utilización del método del precio libre comparable, pero ha utilizado otro método de entre los señalados en el artículo 18.4 de la LIS, precisamente, para poder ajustarse a lo previsto en la normativa sobre operaciones vinculadas y obtener una valoración a mercado del servicio prestado por el socio persona física a su sociedad. De aplicar el criterio del TEAR no sólo al método del precio libre comparable, sino a los otros del artículo 18.4, en estos supuestos de doble vinculación, deviene imposible para la Inspección valorar a mercado el servicio prestado por el socio profesional y, en cambio, a los contribuyentes les bastaría con establecer siempre una doble vinculación para que no sea posible ajustar la operación vinculada.

En virtud de lo expuesto, se SOLICITA del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

En los supuestos de doble vinculación en los que el socio persona física presta servicios profesionales a la sociedad en la que participa mayoritariamente y de la que es administrador, y esta, a su vez, presta los mismos servicios a otra entidad vinculada y a terceros, el método del coste incrementado estará correctamente utilizado para valorar el servicio prestado por la persona física, cuando la sociedad intermedia aporte escaso valor añadido, siempre que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados y de terceros sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección y el comparable sea un margen sobre el coste de producción de servicios que le permita obtener al prestador del servicio un beneficio apropiado, teniendo en cuenta las funciones que desarrolla, los riesgos y los activos. >>>

SEXTO.- El T.E.A.R. de Madrid notificó la interposición de tal recurso extraordinario a la entidad W, S.L., que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesada (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del art. 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que la entidad presentó por internet el 10/10/2023 un escrito al que incorporó las alegaciones siguientes:

< PRIMERA. - Vinculación entre las sociedades. Beneficio excedentario.

En relación al análisis de las operaciones vinculadas realizado por la inspección, tal como expone, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración del valor de mercado de la operación vinculada realizada entre W, S.L. (en adelante...) y el Sr. Xy, sin haberse considerado las operaciones realizadas con otra sociedad vinculada, R, S.L. (en adelante ...), de la que el Sr. Xy es también Administrador, socio único y de la que percibe retribuciones en el 2015, tal y como ya ha quedado acreditado.

En este punto cabe traer a colación el artículo 17.3 del Reglamento del 15, por el cual en relación a la valoración a valor de mercado, 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.

Asimismo, de acuerdo con las Directrices de la OCDE en su párrafo 3.9 del Capítulo III establece lo siguiente:

"En teoría, para llegar a la aproximación más precisa posible a las condiciones de plena competencia, el principio de plena competencia debe aplicarse operación por operación. Ahora bien, o menudo se dan situaciones en las que operaciones separadas se encuentran tan estrechamente ligadas entre sí, o su continuidad está tan marcada, que no pueden valorarse adecuadamente por separado. f. ...) Otro ejemplo más podría ser la canalización de una operación a través de otra empresa asociada. En este caso, puede ser más oportuno considerar la operación, en la que la canalización es sólo una parte de su totalidad, antes que considerar cada una de las operaciones de forma separada."

En este sentido, en el presente caso, por su estrecha relación, R, S.L. debió haberse incluido en el procedimiento de comprobación y dicho defecto ha llevado a la inspección a no valorar las operaciones vinculadas de acuerdo con la normativa y por lo tanto no ha realizado análisis completo cubriendo el conjunto de operaciones. Así, no haber realizado el análisis incluyendo a R, S.L. desvirtúa el análisis, dado que en cualquier caso el beneficio obtenido por la sociedad W, S.L. antes de imputarse al Sr. Xy se debería haber imputado a la sociedad R, S.L..

En este punto conviene dejar constancia de la razón por la cual se constituyó la sociedad W, S.L., dado que fue un motivo meramente comercial sin ningún ánimo de crear una estructura con fines defraudatorios. Tal como se expuso a la inspección y se incluye en el Acuerdo de Liquidación:

"La existencia de W, S.L. se debe fundamentalmente a la necesidad de diferenciar de cara al mercado y en especial de cara a ciertos clientes, la prestación de dos tipos de servicios distintos que, si bien pueden estar estrechamente ligados, tienen una connotación

diferente.

R, S.L. presta servicios de outsourcing con vendedores, gestores del punto de venta y manejo del producto del cliente, mientras que W, S.L. es una consultoría de mercado, de dimensionamiento de redes de ventas, de propuesta al canal, de frecuencias de visitas y de confección de rúters, por lo que nunca toca producto del cliente.

Si bien es cierto que los servicios que ofrece y presta W, S.L. pueden ser prestados por R, S.L., en múltiples ocasiones y bajo petición del propio cliente, estos han solicitado separarlo claramente dado que, si los servicios de consultoría son prestados por R, S.L., entidad que se percibe como una alternativa a las redes comerciales del cliente, puede suponer una amenaza para sus empleados.

En el ejercicio 2015 decidió cambiar la denominación de la sociedad de A, S.L. a W, S.L. para obtener ventaja del conocimiento de marca que ya disponía W, S.L. en el mercado.

En resumen, esta parte quiere poner de manifiesto que el motivo que fundamenta la existencia de W, S.L. es comercial y no fiscal, dado que ambas sociedades están participadas por el mismo, por lo que el prestar un servicio desde una entidad u otra no supone ningún beneficio fiscal. Es decir, el hecho de que el ingreso estuviera localizado en una u otra sociedad no variaba la tributación del mismo, por lo que no existe y no ha existido nunca ánimo defraudatorio."

Como se vino detallando en varias ocasiones durante la inspección, el motivo de la creación de W, S.L., no fue otro que diferenciar entre las ramas de actividad, todas ellas entrelazadas, que pertenecen a la consultoría de mercados y outsourcing de la gestión de ventas. Si bien, R, S.L. venía desarrollando esa misma actividad con anterioridad, a petición de los clientes, la actividad se facturó a través de W, S.L..

Por dicho motivo se decidió utilizar A, S.L., que posteriormente se denominaría W, S.L. para aprovechar el nombre comercial, para desarrollar para determinados clientes la parte de la actividad más enfocada al asesoramiento de mercado. La constitución de esta Sociedad no fue más que por un tema comercial de cara a los clientes.

Así, la OCDE en su párrafo 3.9 del Capítulo III establece que:

"(...) Otro ejemplo más podría ser la canalización de una operación a través de otra empresa asociada. En este caso, puede ser más oportuno considerar la operación, en la que la canalización es sólo una parte de su totalidad, antes que considerar cada una de las operaciones de forma separada."

Cabe en este sentido además destacar, en línea con lo expuesto, que la única motivación de la existencia de la sociedad W, S.L. fue comercial, no ha existido ninguna ventaja fiscal con la constitución de esta sociedad, dado que tanto si las operaciones se facturaban desde una u otra compañía, éstas han tributado a los efectos del IS. En particular, la Inspección mediante el acuerdo de liquidación imputó casi por completo los ingresos obtenidos por W, S.L. por las prestaciones de sus servicios a su socio, cuando, en el caso de no haber existido W, S.L. y que dichos servicios hubieran sido prestados directamente por R, S.L., la Inspección no hubiese tratado de imputar al Sr. Xy el importe de los beneficios de la actividad. Es decir, a juicio de esta parte, la inspección adopta mediante el acto administrativo una interpretación desproporcionada de la realidad material y naturaleza jurídica del negocio realizado por el grupo, vulnerando el artículo 13 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT).

Asimismo, la Inspección imputó el beneficio de la sociedad W, S.L. al Sr. Xy, cuando el 78,78% de los ingresos de la sociedad provenían de la facturación a la sociedad R, S.L., de la que el Sr. Xy ya percibía una retribución por su cargo de CEO. Se nos hace difícil entender por qué la sociedad R, S.L. va a pagar a W, S.L. por los servicios que prestará el CEO de la sociedad R, S.L. que ya percibe retribución de esta sociedad.

En este sentido, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en el recurso de alzada ante el TEAC determina que no se podría atribuir a la relación entre W, S.L. y R, S.L. el beneficio excedentario de la retribución por encima de mercado por existir terceros vinculados, es decir, al entender que la participación del Sr. Xy era únicamente del 25,57%, cuando el restante porcentaje del capital social (74,43%) pertenecía a la sociedad M, S.L. (en adelante ...), propiedad del Sr. Xy en su totalidad en el año 2015, por lo que directa e indirectamente participaba en la totalidad del capital social de R, S.L..

En este punto cabe recordar el organigrama de ambas sociedades para demostrar que no existen terceros vinculados:

- R, S.L. se encontraba participada al 25,57% por el Sr. Xy y al 74,43% por M, S.L.

- A su vez, M, S.L. se encontraba participada al 100% por el Sr. Xy.

Se adjunto como ANEXO 2 modelo del IS de 2015 presentado por M, S.L. en el cual en su página 2 queda constancia tanto de la sociedad participada (R, S.L.) como del socio único (Sr. Xy).

- W, S.L. se encontraba participada al 50% por D. Xy y al 50% por su mujer.

De esta forma queda patente que no existían socios terceros en R, S.L. que hagan inverosímil que se permita retribuir por encima de mercado, tal como expone el Departamento de Inspección en su recurso de alzada y le sirve para justificar la presentación de dicho recurso.

Así, tal como indicamos, el propio Departamento de Inspección en su escrito de interposición del recurso determina que "Dado que W, S.L. realiza operaciones vinculadas tanto con el Sr. Xy como con R, S.L. podría (y puede) alegarse que el beneficio excedentario debería atribuirse a la relación entre W, S.L. y R, S.L., toda vez, que estaría valorada por encima de mercado." El único motivo que lleva al Departamento de Inspección a desechar tal alegación es la hipotética existencia de un tercero vinculado con R, S.L., situación que no se da en el presente caso. A sensu contrario, al no existir tal tercero vinculado, y en palabras de la propia administración, el beneficio excedentario debería atribuirse a la relación entre W, S.L. y R, S.L., o al menos valorar dicha relación al efecto de llevar un análisis conjunto entre las partes vinculadas (W, S.L., R, S.L. y Sr. Xy).

SEGUNDA.- INCORRECTA APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL COSTE INCREMENTADO. VINCULACIÓN ENTRE LAS ENTIDADES.

En segundo lugar, el procedimiento llevado a cabo por la inspección de valoración del valor de mercado de la operación vinculada realizada entre W, S.L. y el Sr. Xy, se ha realizado utilizando el método del coste incrementado. El propio TEAR de Madrid determina que la inspección no utiliza un comparable adecuado al no estar ante servicios realizados entre entidades independientes.

Tal y como determina el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria la cuestión debatida se centra en determinar si el método de coste incrementado se ha aplicado correctamente en el presente caso. Para ello conviene traer a colación el artículo 18.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante "LIS"):

"..."

De esta forma, para la valoración a valor de mercado de los servicios prestados entre W, S.L y el Sr. Xy, la inspección utiliza el método de coste incrementado, concretamente, parte de los ingresos obtenidos de los clientes R, S.L y Y, S.A. No obstante, R, S.L representa en el ejercicio 2015, tal como se ha comentado anteriormente, casi el 80% de los ingresos de explotación de W, S.L, por lo tanto, a efectos prácticos la valoración de los servicios se estaría realizando entre W, S.L y R, S.L, dos entidades vinculadas y no independientes.

En este sentido, expuesto lo anterior, y de acuerdo con la definición de personas o entidades vinculadas que establece el artículo 18.2 g) de la LIS, toda vez que el Sr. Xy es administrador, director general y propietario del 25.57%, de R, S.L, esta sociedad y W, S.L son entidades vinculadas y por lo tanto no constituyen entidades independientes. Por ello, al utilizar el método del coste incrementado en este caso concreto, debido al volumen de servicios prestados entre W, S.L y R, S.L, realmente se estaría haciendo un comparativo entre entidades vinculadas y, por lo tanto, el comparable no sería adecuado para hacer una valoración a mercado de los servicios.

La vinculación entre personas o entidades no debe ser objeto de debate debido que está fijada por la ley, al 25% del capital social y, de igual forma que afecta al contribuyente, también debe la administración quedar vinculada a dicho porcentaje que se rebasa en este supuesto.

Todo ello lleva al TEAR de Madrid y a esta parte a considerar que la inspección no utilizó el método de valoración correcto al no tener en cuenta esta vinculación indirecta que existe entre las sociedades W, S.L y R, S.L.

Y en virtud de todo lo expuesto,

SOLICITA

Que se tenga por formuladas alegaciones al RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO interpuesto ante el TEAC por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria contra la resolución del TEAR de Madrid número 28/05400/2022 y 28/05404/2022 relativa al IS, previos los trámites legales oportunos, se resuelva de forma favorable a esta parte, por ser contrario a Derecho.

Además, se sirva admitir el presente escrito y la documentación que lo acompaña y, en mérito a su contenido, acuerde la acumulación de las presentes alegaciones a las formuladas al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto ante el TEAC por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria contra la resolución del TEAR de Madrid número 28/06193/2022 y 28/09198/2022 relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para que sean resueltas en un único pronunciamiento en la medida que concurren los actos que en ellas se impugnan las circunstancias exigidas al efecto por el artículo 230.1 de la LGT. >

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Con carácter previo a entrar en la cuestión de fondo planteada en el presente recurso, solicita la entidad que fue reclamante en primera instancia la acumulación y resolución conjunta del presente recurso con el *"recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto ante el TEAC por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria contra la resolución del TEAR de Madrid número 28/06193/2022 y 28/09198/2022 relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*.

El recurso al que se refiere la entidad interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria frente a la resolución del TEAR de Madrid recaída en las reclamaciones acumuladas números 28/06193/2022 y 28/06198/2022, es un recurso ordinario de alzada regulado en el art. 241 LGT (recurso al que se la ha asignado el nº 7982/2023), a diferencia del recurso nº 7833-2023 que se resuelve en la presente resolución, que es un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio regulado en el artículo 242 LGT .

Por ello, estando prevista la norma sobre acumulación - art 230 LGT -únicamente para los recursos y reclamaciones ordinarios pero no para recursos extraordinarios como es el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, recurso que, como establece el apartado 3 del art 242 LGT *"respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable"*, no es posible la acumulación solicitada por la entidad.

Ello sin perjuicio de que las alegaciones efectuadas sean trasladadas y tenidas en cuenta, tal y como solicita la entidad, en la resolución del recurso ordinario de alzada nº 7982-2023.

SEGUNDO.- La discrepancia, y el acotamiento de esa discrepancia.

Para los casos como el que aquí nos ocupa, el Director recurrente pretende que fijemos el criterio de que:

< En los supuestos de doble vinculación en los que el socio persona física presta servicios profesionales a la sociedad en la que participa mayoritariamente y de la que es administrador, y esta, a su vez, presta los mismos servicios a otra entidad vinculada y a terceros, el método del coste incrementado estará correctamente utilizado para valorar el servicio prestado por la persona física, cuando la sociedad intermedia aporte escaso valor añadido, siempre que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados y de terceros sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección y el comparable sea un margen sobre el coste de producción de servicios que le permita obtener al prestador del servicio un beneficio apropiado, teniendo en cuenta las funciones que desarrolla, los riesgos y los activos. >

Pues considera erróneo lo que, sobre la cuestión que nos va a ocupar, resolvió el T.E.A.R. de Madrid, cuando dijo que:

< En definitiva, este TEAR debe concluir que no se ha utilizado un comparable adecuado, pues se observa que la sociedad reclamante y su cliente no son entidades independientes; se hallan vinculadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2.g) de la LIS: "(...)"

Por tanto, a juicio de este Tribunal el método del coste incrementado no se aplica correctamente en el presente caso, pues la sociedad prestadora de los servicios y su cliente son entidades vinculadas, como expresamente reconoce la Inspección Tributaria. Procede pues anular la regularización correspondiente a la valoración de mercado de la operación vinculada. La anulación de dicho

ajuste, por los motivos expuestos, hace innecesario el análisis de las restantes alegaciones que aluden a este extremo de la liquidación impugnada. >

Mientras que en la segunda de sus alegaciones, la parte -la entidad W, S.L.- comparte lo resuelto al respecto por el T.E.A.R. recurrido, pues lo considera correcto.

A la vista de todo ello, este Tribunal entiende que lo primero que procede hacer es acotar la discrepancia que hay entre las partes.

A tal efecto, comenzamos por recordar que el Sr. Xy trabajaba para la sociedad con él vinculada W, S.L., la cual prestaba servicios a Y, S.A. (un tercero) y a la sociedad R, S.L. sociedad ésta, vinculada a su vez con el Sr. Xy, y por ello con W, S.L..

Y que, para regularizar, la Inspección procedió en los términos que hemos recogido en el Antecedente de Hecho tercero, que, resumiéndolos a lo más esencial, consistieron en:

I.- Tomar como un hecho cierto los ingresos tenidos por W, S.L., procedentes de Y, S.A. y de R, S.L.

II.- Tomar como otro hecho cierto todos los gastos en que W, S.L. había incurrido, salvo la retribución del Sr. Xy.

III.- Considerar que dada la naturaleza y medios con que dicha sociedad contaba, lo correcto es que W, S.L. hubiera tenido un beneficio o rendimiento por su actividad del 5% de sus ingresos, y que el resto debían ser ingresos del Sr. Xy, que era el que tenía los conocimientos y habilidades que le permitían a W, S.L. obtener los ingresos que obtenía. Siendo tal extremo el único que fue objeto de la regularización inspectora, pues las demás magnitudes la Inspección las tomó como datos.

IV.- A partir de ahí, con unas simples operaciones algebraicas -la aplicación de un algoritmo- la Inspección determinó que, para que W, S.L. hubiera tenido un beneficio o rendimiento por su actividad del 5% de sus ingresos, la retribución que W, S.L. le tendría que haber pagado al Sr. Xy era de 309.794,32 euros, que sería el valor de mercado de la prestación del trabajo que el Sr. Xy realizaba para W, S.L., y como sólo le había pagado 34.200,00 euros, regularizó por la diferencia, tanto en sede de W, S.L. como del Sr. Xy; desplazando por ese importe rentas desde W, S.L. al Sr. Xy.

Pues bien, vista la motivación del T.E.A.R. de Madrid para resolver lo que resolvió, resulta diáfano que si R, S.L. no hubiera estado vinculada con el Sr. Xy y, por ello, también con W, S.L., ese T.E.A.R. no habría resuelto lo que resolvió.

Lo que, vista la situación que nos ocupa, quiere decir:

Que el T.E.A.R. consideró irreprochable que la Inspección hubiera resuelto de la prestación de trabajo del Sr. Xy a W, S.L. era una "operación vinculada" (apartado 2.a del art. 18 de la Ley 27/2014, del Impuesto), que las partes tendrían que haber valorado a "valor de mercado" (apartado 1 de ese art. 18).

Que, el T.E.A.R. de Madrid consideró aceptable que la Inspección pudiera regularizar tal operación empleando la figura o mecanismo de las operaciones vinculadas (apartado 10 de ese art. 18), desplazando con esa regularización rentas desde W, S.L. al Sr. Xy (apartado 11 de ese art. 18).

Que el T.E.A.R. de Madrid también consideró factible que la Inspección empleara para ello el método del coste incrementado (apartado 4.b de ese art. 18).

E incluso el T.E.A.R. de Madrid no discutió que la Inspección pudiera considerar que el margen que cabía atribuirle a W, S.L. fuera del 5%, extremo que, como se ha recogido antes, es el único que fue objeto de la regularización inspectora, pues las demás magnitudes la Inspección las tomó como datos; unos datos que, partiendo de que el beneficio de W, S.L. debería ser de ese 5%, determinaron la cuantía del "valor de mercado" comprobado de la "operación vinculada" en cuestión.

Pues lo único que el T.E.A.R. de Madrid cuestionó -"la discrepancia"- fue que la Inspección tomara como un dato la cifra de ventas de W, S.L., y ello porque de todas las ventas de W, S.L. (370.000 euros), un 64.86% de las mismas (240.000 euros) fueron ventas realizadas a la sociedad R, S.L., que, como repetidamente se viene recogiendo, era una sociedad también vinculada con el Sr. Xy y por ello con W, S.L. (apartado 2.g de ese art. 18); que es lo que llevó al T.E.A.R. a expresar que:

< este TEAR debe concluir que no se ha utilizado un comparable adecuado, pues se observa que la sociedad reclamante y su cliente no son entidades independientes; se hallan vinculadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.2.g) de la LIS: "(...)" >

Y a resolver lo que resolvió.

Resolución y motivación de la misma, que la parte -la entidad W, S.L.- comparte en la segunda de las alegaciones que nos ha presentado.

Y eso es lo que ha de resolverse aquí, la procedencia o no de lo resuelto por el TEAR .

TERCERO.- La regulación de las operaciones vinculadas.

La figura de las operaciones vinculadas y su regulación estaba ya en la redacción original de la 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, concretamente en algunos de los apartados de su art. 16 "*Valoración de ingresos y gastos*":

"3. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes.

4. Lo dispuesto en el número anterior se aplicará en todo caso:

a) A las Sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras, no residentes en España.

b) A las operaciones entre una Sociedad y sus socios, consejeros o personas que formen parte de sus respectivas unidades familiares, definidas de acuerdo con el artículo 5.º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) A las operaciones entre dos Sociedades en las cuales los mismos socios o personas integrantes de sus respectivas unidades familiares posean al menos el 25 por 100 de sus capitales, o cuando dichas personas ejerzan en ambas Sociedades funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión.

5. A los efectos de lo dispuesto en los dos apartados anteriores se entenderá que existe vinculación entre dos Sociedades cuando participen directa o indirectamente, al menos en el 25 por 100, en el capital social de otra o cuando, sin mediar esta circunstancia, una Sociedad ejerza en otra funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión."

Y de siempre, desde entonces y hasta ahora, con la misma finalidad, la de impedir que se trasladen artificialmente rentas y bases imponibles de unos obligados a otros que, no tienen intereses contrapuestos, y realizan operaciones entre ellos, con el mecanismo de alterar artificialmente los precios o valores de tales operaciones; siendo el ejemplo paradigmático de todo ello el caso de una sociedad que tiene un único socio, socio único que consigue que esa sociedad le traslade rentas por el mecanismo de que la sociedad le transfiera a él bienes y/o derechos por un valor inferior al de mercado, o que le adquiera a él bienes y/o derechos por un valor de superior al de mercado; y todo ello en búsqueda de minimizar la tributación efectiva en conjunto de tales partes vinculadas. .

El régimen de las operaciones vinculadas pasó luego a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, concretamente ya en un artículo dedicado a la materia, el 16 *"Reglas de valoración: operaciones vinculadas"*, en el que la regulación de las operaciones vinculadas aparecía claramente como **una potestad de la Administración, para regularizar las valoraciones de tales operaciones, valorándolas por su "valor normal de mercado"**, cuando no estuviera de acuerdo con la valoración que le hubieran dado las partes a las mismas

"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.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a ..."

Y con el mismo texto se incorporó a la redacción inicial del T.R. de la Ley del Impuesto del R.D. Leg. 4/2004, de 5 de marzo.

La gran modificación del régimen se produjo vigente ese T.R., pues la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dio una nueva redacción a ese art. 16 del T.R., cuyo apartado 1.º pasó a disponer:

"1. 1.º 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.

Por tanto, lo que hasta entonces aparecía como una potestad de la Administración para regularizar las valoraciones de tales operaciones, cuando no estuviera de acuerdo con la valoración que las partes le hubieran dado a las mismas, **pasó a ser una obligación a cargo de los obligados de valorar a "valor de mercado" sus operaciones vinculadas**, y ello sin perjuicio naturalmente de la posibilidad de la Administración, que siguió subsistiendo, de comprobar y, en su caso, regularizar tales valoraciones y las consecuencias tributarias de las mismas, como recogía el número 2º de ese apartado 1:

"2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan 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 que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa 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 ..."

El cambio en lo esencial del funcionamiento del régimen de las operaciones vinculadas fue, por tanto, decisivo; y así sigue hoy en día, como ahora lo recoge el apartado 1 del art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

"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."

Por tanto, **desde el 2006**, concretamente desde el 01/12/2006 como consecuencia de la entrada en vigor de la modificación que trajo la Ley 36/2006, hasta el día de hoy, **las personas o entidades que realicen operaciones con otras con ellas vinculadas están obligadas a valorar tales operaciones a efectos tributarios "por su valor de mercado"**.

Y aunque sólo vamos a apuntar el tema sin profundizar en el mismo, porque se escapa de lo que aquí nos ocupa, hacemos ver que esa obligación de valorar las operaciones vinculadas *"por su valor de mercado"* no era sólo una obligación tributaria, sino también mercantil y contable, y que en este ámbito existía ya antes de 2006, y para constatarlo no hay más que recordar lo que esa ley que modificó radicalmente el régimen de las operaciones vinculadas, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, recogió en su Exposición de motivos al respecto, y los resaltados son de este Tribunal Central:

"Mención específica merece la reforma del régimen de operaciones vinculadas tanto en la imposición directa como indirecta.

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

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

El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la

normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene."

Y en puridad no existía entonces ninguna norma contable que así lo dijera expresamente, pero así lo venía entendiendo la doctrina contable con base en el principio contable fundamental de que la contabilidad debe reflejar "*la imagen fiel*" de la empresa que, ya antes de la reforma contable de 2007 por la Ley 16/2007, de 4 de julio, que lo reformó, recogía el art. 34.2 del Código de comercio, que entonces disponía:

"2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales."

Base legal con la que el ICAC había sentado que las operaciones vinculadas debían valorarse a "valor de mercado" (Consulta nº. 11 del BOICAC 48 de diciembre de 2001, Nota publicada en el BOICAC 61 de marzo de 2005, y Consulta n.º 3 del BOICAC 64 de diciembre de 2005).

Unas previsiones mercantiles y contables que tienen también una teleología diáfana, cual es que mediante distorsiones en los valores atribuidos a determinadas operaciones vinculadas no sólo puede perjudicarse a la Hacienda Pública, sino también a determinados accionistas, o acreedores o terceros ..., en fin a todos aquellos que puedan quedar perjudicados por unas operaciones cuyos valores se fijan artificialmente para beneficiar a personas o entidades concretas.

Y hasta aquí esa referencia a la normativa mercantil y contable.

Porque lo relevante que hay que concluir aquí es lo que antes hemos dejado dicho, de que atendiendo a lo que dispone el art. 18.1 de la Ley 27/2014 del Impuesto vigente en el ejercicio 2015: **las personas o entidades que realicen operaciones con otras con ellas vinculadas están obligadas a valorar tales operaciones a efectos tributarios "por su valor de mercado"**.

CUARTO.- Lo que la Inspección regularizó en el caso que nos ocupa.

Como repetidamente hemos recogido a lo largo de la presente resolución, en el caso que nos ocupa la Inspección regularizó el margen de beneficio que **W, S.L.** obtuvo con su actividad.

W, S.L. declaró que había tenido unas ventas de 370.000,00 euros.

Y unos gastos de 76.786,63 euros: 34.200,00 euros que le había pagado al Sr. Xy más (+) 42.586,63 euros de otros gastos.

En suma, que declaró que había tenido un beneficio de 293.213,37 euros.

Con lo que, declaró que con su actividad había tenido un margen del 79,25 por 100 (79,246885676%) sobre ventas.

La Inspección regularizó aplicando a la inversa el "método del coste incrementado" que recoge el art. 18.4.b) de la Ley 27/2014, o si que quiere con la aplicación de una, llamémosla así, deconstrucción de ese método.

Y regularizó porque consideró que ese margen del 79,25 por 100 era excesivo; ya que la Inspección entendió que el margen que debería haber obtenido si a la operación vinculada que de inmediato se dirá se le hubiera aplicado el valor normal de mercado habría sido sólo del 5 por 100; de suerte que, todo lo que de excesivo había tenido el beneficio obtenido por W, S.L., obedecía a todo lo que W, S.L. le había pagado menos al Sr. Xy por su trabajo.

Siendo ésta, la prestación de trabajo por el Sr. Xy a W, S.L., la operación vinculada causa y objeto de la regularización.

Regularización que, en los términos recogidos ya antes, determinó que esa operación vinculada se valorara en 309.794,32 euros; y que se regularizara por la diferencia de 275.594,32 euros, entre ese valor comprobado de 309.794,32 euros y el valor declarado por las partes para tal operación de 34.200,00 euros; regularización que alcanzó tanto a W, S.L. como al Sr. Xy; desplazando por el importe de esa diferencia rentas fiscales desde W, S.L. (menos B.I. para ella) al Sr. Xy (más B.I. para él).

La motivación de ese ajuste por parte de la Inspección fue como sigue:

I.- Consideró indebido el margen de beneficio sobre ventas declarado por W, S.L. del 79,25 por 100 (79,246885676%).

II.- Y consideró que ese margen debía ser sólo del 5 por 100; y, como recogió en el acto de liquidación, lo hizo así, considerando que ese margen debía ser sólo del 5 por 100, porque:

< - Según propone en el acta, resulta procedente la aplicación de un margen sobre costes acorde con la horquilla planteada por el Foro de la U.E.

En el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia:

"En los casos en que resulte oportuna su aplicación, el margen será normalmente modesto: la experiencia indica que por lo general se situará entre un 3 % y un 10 %, siendo el más común un margen de alrededor de un 5 %."

En el informe final de la OCDE BEPS 2015 se indica que "el margen aplicable será igual al 5% de los costes relevantes determinados con arreglo a la sección D.2.2 sin necesidad de tener que soportar tal margen con un estudio específico de comparables". >

Por eso, y con esa motivación, fue por lo que la Inspección regularizó, y con lo que cuantificó su regularización.

Pues bien, ni en esa regularización, que es la única que practicó la Inspección, ni en la motivación de la misma, hay ningún comparable intoxicado o inadecuado por corresponder a una operación vinculada.

Lo que recogió en su resolución, pone de manifiesto que el T.E.A.R. recurrido entendió que la cifra de ventas de **W, S.L.**, que se empleó en la regularización efectuada en los términos que se acaban de exponer, era o podía ser una magnitud cuestionada o cuestionable, porque buena parte de la misma correspondía a las ventas efectuadas por **W, S.L.** a **R, S.L.**, que son partes vinculadas.

Pero ello no es compartido por este Tribunal Central, en los términos que se van a explicar en el Fundamento de Derecho siguiente.

QUINTO.- Y lo que la Inspección no regularizó en el caso que nos ocupa. Juicio de la Sala

En el ejercicio 2015 W, S.L. declaró una cifra de ventas de 370.000,00 euros.

De esos 370.000,00 euros de ventas: 130.000 euros W, S.L. se los facturó a Y, S.A. (un tercero) y los otros 240.000,00 euros a la sociedad R, S.L.; sociedad, ésta, de la que, según consta en el expediente, el 25,57% de su capital era propiedad del Sr. Xy con lo que R, S.L y el Sr. Xy eran -ex. art. 18.2.a de la Ley 27/2104- partes vinculadas.

Algo de lo que la Inspección fue plenamente consciente, como recogió en el acto de liquidación:

< Don Xy es el socio fundador de la entidad W, S.L junto con su cónyuge, al 50%, siendo ambos administradores solidarios de esta sociedad.

En el año 2015 también era socio de la sociedad R, S.L. >

El Sr. Xy era socio de R, S.L, con una participación del 25,57%.

Y, a raíz de ello, porque lo dice la ley, también eran partes vinculadas entre ellas W, S.L. y R, S.L, según la letra g) de ese art. 18.2 de la Ley del Impuesto.

Y a pesar de lo recogido en el párrafo anterior, **la Inspección dio por buena**, o la tomó como un dato en palabras del Director recurrente, la cifra de ventas de 370.000,00 euros declarada por W, S.L.

Algo que para el T.E.A.R. de Madrid y la parte -la sociedad W, S.L.- resultó improcedente.

Una opinión que este Tribunal Central no comparte, por las razones que expone a continuación.

Los sujetos pasivos de tal impuesto, han de contribuir por el I. s/ Soc. en régimen de declaración-autoliquidación (arts. 124 y 125 Ley 27/2014); por ello una vez cerrado el ejercicio y las CC AA del mismo, y de que haya transcurrido el plazo mercantil para aprobar esas cuentas, que es de seis meses (art. 164.1 del L.S.C., R.D. Leg. 1/2010), se abre el plazo para presentar las pertinente declaración-autoliquidación, plazo que suele ser los primeros 25 días de julio, para las sociedades cuyo ejercicio se cierre el 31 de diciembre.

A esa declaración-autoliquidación el sujeto pasivo de que se trate ha de incorporar las magnitudes contables y tributarias relevantes, según el modelo *ad hoc* aprobado cada año por la A.E.A.T.; modelo que año a año contempla que, si en un ejercicio ese sujeto pasivo ha realizado operaciones vinculadas, deberá dar cumplida información de las mismas.

Unas operaciones vinculadas que ese sujeto pasivo deberá haber valorado "*por su valor de mercado*" en los términos ya recogidos en el Fundamento de Derecho tercero.

Y deberá contar con la documentación que le permita acreditar que así lo ha hecho: valorarlas "*por su valor de mercado*", pues así lo exige el apartado 3 del art. 18 de la Ley del Impuesto:

"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:

1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2.º Las operaciones de transmisión de negocios.

3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4.º Las operaciones sobre inmuebles.

5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de esta Ley.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.

c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado."

Que tiene el desarrollo reglamentario al que ahí se apela en los arts. 13 y ss. del Reglamento del Impuesto (R.D. 634/2015, de 10 de julio).

Unos datos o una información, los de tales operaciones vinculadas y su valoración, que deberá trasladar a la declaración-autoliquidación del I. s/ Soc. que de cada ejercicio presente en los términos antes expuestos.

Pues bien, a partir de que haya presentado esa declaración-autoliquidación, los datos relativos a las operaciones vinculadas que haya realizado y a la valoración de las mismas, quedarán alcanzados por lo que dispone el primer párrafo del apartado 4 del art. 108 "Presunciones en materia tributaria" de la Ley 58/2003:

"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

Unos datos, los datos relativos a las operaciones vinculadas que ese sujeto pasivo haya realizado y la valoración de las mismas, que quedarán bajo las potestades generales de comprobación e investigación de la Administración Tributaria (art. 115 de la Ley 58/2003) que incluye a la Inspección de los Tributos (art. 141), y a la específica potestad de comprobación de tales operaciones que contempla en propio art. 18 de la Ley del Impuesto en su apartado 10:

"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."

Potestades de comprobación e investigación que pueden proyectarse sobre todas las operaciones vinculadas realizadas por todos los sujetos pasivos del I. s/ Soc.

Pero el que puedan proyectarse sobre todas las operaciones vinculadas realizadas por todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, no quiere decir que esas potestades, que son unas potestades regladas y que deben ejercitarse *"con sometimiento pleno a la ley y al Derecho"* (art. 103.1 C.E.), tengan que alcanzar de manera efectiva a todas ellas, porque ello sería extraordinariamente complicado.

Y no han de alcanzar ni siquiera a todas las operaciones vinculadas que haya podido haber realizado un sujeto pasivo del Impuesto que se ve alcanzado por unas actuaciones inspectoras.

Cuando realiza unas actuaciones inspectoras, un procedimiento de inspección en los términos del Reglamento General (R.D. 1065/2007) cerca de un concreto obligado tributario respecto de determinadas de sus obligaciones y períodos tributarios, la Inspección puede y debe investigar por si pudiera haber elementos no declarados, y puede comprobar los declarados; pero, como ocurría antes, el que pueda comprobar todos los elementos declarados, ello no quiere decir que tenga que comprobarlos todos ellos, porque sería extraordinariamente complicado, y no hay que pensar en las gigantescas empresas del IBEX, pues son muchas las medianas empresas que realizan decenas de miles de operaciones al año.

Por ello, la Inspección, que también ha de actuar atendiendo al *"principio de eficacia"* (asimismo en el art. 103.1 C.E.), sólo comprueba efectivamente las áreas en las que aprecia la existencia de riesgo fiscal; y eso ocurre también con las operaciones vinculadas en el I. s/ Soc., de las que los Equipos de inspección sólo comprueban aquellas en las que consideran que puede haber riesgo de que no hayan sido declaradas con arreglo a Derecho por el motivo que sea.

Y cuando comprueba determinados elementos tributarios concretos, en lo que nos viene ocupando determinadas operaciones vinculadas en el I. s/ Soc., y como también resulta diáfano, la Inspección sólo regulariza lo que debe ser regularizado.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, y a la vista de lo que en el expediente administrativo consta, lo sucedido fue:

I.- Que la Inspección advirtió que W, S.L. le había facturado 240.000,00 euros a la sociedad R, S.L.; y advirtió también que W, S.L. y R, S.L. eran partes vinculadas (art. 18.2.g de la Ley del Impuesto). Todo eso la Inspección lo supo.

II.- Que la Inspección consideró que esas operaciones vinculadas entre W, S.L. y R, S.L. se habían realizado a "precio de mercado". Es decir, a la vista de las pruebas que al respecto consiguió obtener, **la Inspección consideró correcta, como "valor de mercado" de tal operación, esa valoración 240.000,00 euros que esas dos partes le dieron a los trabajos realizados por W, S.L. para R, S.L. en 2015; pues nada regularizó al respecto y así, que tales operaciones se habían realizado a valor de mercado, lo recogió inequívocamente en sus resoluciones.**

Así, en el acto de liquidación:

< - Sabemos el Precio de venta, el precio del servicio que presta W, S.L. a sus clientes, **que es un precio de mercado**, 370.000 euros en 2015. >

Y en la resolución del recurso de reposición:

< La Inspección ha considerado que **el valor pactado por los servicios que Xy presta a R, S.L., de 120.000 euros, no ha de ser objeto de revisión, como tampoco lo ha sido el valor convenido entre ambas sociedades. Recordemos que W, S.L. ha percibido en 2015 ingresos de 290.400 euros R, S.L. y que a ambas les une un contrato, basado en el asesoramiento y la búsqueda de clientes.** >

< E insistimos, la Inspección ha considerado que **no ha de ser objeto de otra valoración distinta de la pactada, el valor pactado entre R, S.L. y Xy (120.000 euros en 2015) y el valor pactado entre R, S.L. y W, S.L. (290.400,00 euros en 2015).** >

Pues bien, a lo así decidido por la Inspección: nada regularizar de esas operaciones, al considerar que las mismas se habían realizado a "precio de mercado", sólo podría ponerse una posible objeción, que en todo caso sería aquí irrelevante.

Posible objeción que podría alcanzar a que la Inspección hubiera valorado de manera improcedente las pruebas atinentes a tales operaciones que obraban en el expediente.

Pero que es una posible objeción que aquí no tiene recorrido alguno, y por ello hemos dicho que sería aquí irrelevante, pues aquí estamos en la resolución de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cuyo alcance y finalidad son los que el art. 242.3 de la Ley 58/2003 recoge de "fijar la doctrina aplicable", por lo que la valoración que de las pruebas se haya hecho en un caso concreto es algo sobre lo que no debemos pronunciarnos.

Y por ello, a los efectos que nos ocupan, nada puede reprochársele a lo que la Inspección resolvió al respecto.

El Director recurrente señala en sus alegaciones que *<en el método del coste incrementado el comparable es el margen aplicado sobre el coste de la parte analizada, que en este caso es W, S.L., y la cifra de negocio de esta parte analizada sobre la que se deducen los costes de producción del servicio más el margen, se considera un dato dado y declarado por el obligado tributario, cuya valoración no se cuestiona.*

(...)

La Inspección, a la hora de determinar el valor de mercado de la prestación de servicios del Sr. Xy a W, S.L. no emplea el método del precio libre comparable y fija como comparable de referencia el valor fijado para la prestación de servicios entre W, S.L. y R, S.L. al ser esta una operación comparable a la primera. De ser así, la argumentación del TEAR sería más plausible, en la medida en que el comparable utilizado (valor de la prestación de servicios entre W, S.L. y R, S.L.) no resulta el más adecuado, al haber sido fijado entre partes vinculadas.

(...)

Que no considerando en este caso el método del precio libre comparable por las razones que ofrece en el acuerdo de liquidación, *"la Inspección, siguiendo las disposiciones de la normativa de referencia, las Directrices de la OCDE en la materia y las dictadas en el Foro conjunto de la UE de Precios de Transferencia, considera procedente la aplicación del método del coste incrementado para determinar la retribución a valor de mercado que debería haber percibido la parte analizada en el caso examinado, esto es, W, S.L., para así valorar a su vez el servicio prestado por el Sr. Xy a aquella.*

(...)

que la sociedad W, S.L. prestó servicios en el 2015 a una entidad independiente (Y, S.A.) y a una entidad vinculada (R, S.L.) en el sentido previsto por el artículo 18.2 g) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Al ser un comparable interno vinculado, dejaba de ser un comparable válido y, en definitiva, el método del precio libre comparable se mostraba como inadecuado. Ahora bien, que no resulte un comparable interno válido no significa que la prestación de servicios entre W, S.L. y R, S.L. no esté valorada a precio de mercado. En cualquier caso, la Inspección no discute en ningún momento la valoración de la prestación del servicio que W, S.L. presta a R, S.L. y lo toma como un dato más en la valoración de la prestación del Sr. Xy a W, S.L..

(...)

Dado que la Inspección ha procedido respetando las Directrices de la OCDE, utilizando como parte analizada a W, S.L. en la valoración de la operación entre esta sociedad y su socio, D. Xy, y partiendo para la utilización del método del coste incrementado de la cifra de negocios de la sociedad, que no se cuestiona por parte de la Inspección sino que se considera un dato dado, desde este Centro Directivo no podemos compartir la conclusión a la que llega el TEAR de Madrid de que el método del coste incrementado no se aplica correctamente, porque, contrariamente a lo que el Tribunal señala, no se ha utilizado como comparable el servicio prestado por W, S.L. a R, S.L., sino que ese dato se ha presumido cierto y lo que resulta de la comparación con otras compañías es el margen de 5%.

(...;)

la Inspección ha descartado la utilización del método del precio libre comparable, pero ha utilizado otro método de entre los señalados en el artículo 18.4 de la LIS, precisamente, para poder ajustarse a lo previsto en la normativa sobre operaciones vinculadas y obtener una valoración a mercado del servicio prestado por el socio persona física a su sociedad. De aplicar el criterio del TEAR no sólo al método del precio libre comparable, sino a los otros del artículo 18.4, en estos supuestos de doble vinculación, deviene imposible para la Inspección valorar a mercado el servicio prestado por el socio profesional y, en cambio, a los contribuyentes les bastaría con establecer siempre una doble vinculación para que no sea posible ajustar la operación vinculada.>>

Pues bien, a la vista de lo señalado en este Fundamento de Derecho cabe concluir que, en los supuestos de doble vinculación en los que el socio persona física presta servicios profesionales a la sociedad en la que participa mayoritariamente y de la que es administrador, y esta, a su vez, presta los mismos servicios a otra entidad vinculada y a terceros, el método del coste incrementado estará correctamente utilizado para valorar el servicio prestado por la persona física, cuando la sociedad intermedia aporte escaso valor añadido, siempre que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados y de terceros sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección y el comparable sea un margen sobre el coste de producción de servicios que le permita obtener al prestador del servicio un beneficio apropiado, teniendo en cuenta las funciones que desarrolla, los riesgos y los activos.

Que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección para esa utilización del método incrementado requiere: **(I) que la Inspección haya reconocido efectivamente esa vinculación y, por tanto, que se trata de ingresos derivados de operaciones vinculadas**, y, tras haber constatado que lo son, **(II) haya decidido no regularizarlas**, porque considere que las mismas se habían realizado a "valor de mercado", es decir sin ningún tipo de contaminación o artificiosidad, y así lo haya **recogido inequívocamente**.

SEXTO.-La otra alegación de la parte..

En el escrito presentado para el presente recurso, la sociedad W, S.L. ha formulado dos alegaciones.

La segunda ha sido para adherirse a lo resuelto por el T.E.A.R. de Madrid, y ello en los términos que ya se han analizado y contestado.

Mientras que con la primera lo que plantea son unos hechos nuevos y las posibles consecuencias de tales hechos.

Hechos nuevos que no obran en el expediente, y que ella no puso delante de la Inspección en su momento, y que alcanzan a la sociedad R. S.L., y más propiamente a la propiedad de dicha sociedad, pues mientras que en el expediente consta que el 25,57% del capital de R. S.L. era propiedad del Sr. Xy, la parte señala ahora, y aporta documentos para intentar acreditarlo, que el restante 74,43% de ese capital sería también, aunque de manera indirecta, propiedad del Sr. Xy; con las consecuencias que ello debería tener en la regularización practicada.

Una alegación que no tiene aquí tampoco ni recorrido ni virtualidad alguna, por la razón que ya se ha expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, porque estamos aquí en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en el que, si las cuestiones probatorias han de quedar *ad extra* del mismo, con mayor razón debe excluirse el examen de pruebas no presentadas

con anterioridad ante los órganos de la Administración Tributaria que resolvieron en su día el expediente, causa última del presente recurso extraordinario.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T.**, acuerda **ESTIMARLO PARCIALMENTE y fijar como criterio al respecto el siguiente:**

En los supuestos de doble vinculación en los que el socio persona física presta servicios profesionales a la sociedad en la que participa mayoritariamente y de la que es administrador, y esta, a su vez, presta los mismos servicios a otra entidad vinculada y a terceros, el método del coste incrementado estará correctamente utilizado para valorar el servicio prestado por la persona física, cuando la sociedad intermedia aporte escaso valor añadido, siempre que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados y de terceros sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección y el comparable sea un margen sobre el coste de producción de servicios que le permita obtener al prestador del servicio un beneficio apropiado, teniendo en cuenta las funciones que desarrolla, los riesgos y los activos.

Que los ingresos de la sociedad intermedia procedentes de vinculados sean tomados como un dato dado no cuestionado por la Inspección para esa utilización del método incrementado requiere: **(I) que la Inspección haya reconocido efectivamente esa vinculación y, por tanto, que se trata de ingresos derivados de operaciones vinculadas**, y, tras haber constatado que lo son, **(II) haya decidido no regularizarlas**, porque considere que las mismas se habían realizado a "valor de mercado", es decir sin ningún tipo de contaminación o artificiosidad, y así lo haya **recogido inequívocamente** .
