



Roj: **STSJ M 5912/2026 - ECLI:ES:TSJM:2026:5912**

Id Cendoj: **28079330042026100246**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **04/05/2026**

Nº de Recurso: **969/2023**

Nº de Resolución: **258/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **LUIS MANUEL UGARTE OTERINO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2023/0067276

Procedimiento Ordinario 969/2023 TRIBUTARIO

Demandante:D./Dña. María Angeles

PROCURADOR D./Dña. SILVIA VAZQUEZ SENIN

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 258/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO

En Madrid a 4 de mayo de 2026.

Visto el recurso número 969/2023 interpuesto por DOÑA María Angeles , representada por la Procuradora Doña Silvia Vázquez Senín y bajo la dirección letrada de Don Fernando Serrano Bononat, frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de fecha 26 de septiembre de 2023, que desestimó las reclamaciones económico administrativas acumuladas números NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y, NUM005 , frente al acuerdo de liquidación con clave NUM006 , derivado del Acta n.º NUM007 dictado por la AEAT relativo al IRPF de los ejercicios 2017 a 2019, por importe total a ingresar de 241.860,82 euros y frente al acuerdo de imposición de sanción con clave de liquidación NUM008 , derivado de la liquidación tributaria señalada, por importe total de 161.502,99 euros, respectivamente, habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por la Abogacía del Estado.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido.

SEGUNDO. -La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del presente recurso.

TERCERO. -Recibido el pleito a prueba, se practicaron las admitidas, con el resultado que obra en autos, y formulados escritos de conclusiones, quedaron los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo.

CUARTO. -La cuantía del proceso se ha fijado en 403.363,81 €.

QUINTO. -El acto de votación y fallo de este recurso ha tenido lugar el 28 de abril pasado, habiendo quedado concluso para sentencia.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. **Sr. D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO.**

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. - Pretensión ejercitada.

DOÑA María Angeles ejercita pretensión declarativa de nulidad frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de fecha 26 de septiembre de 2023, que desestimó las reclamaciones económico administrativas acumuladas números NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y, NUM005, frente al acuerdo de liquidación con clave NUM006, derivado del Acta n.º NUM007 dictado por la AEAT relativo al IRPF de los ejercicios 2017 a 2019, por importe total a ingresar de 241.860,82 euros y frente al acuerdo de imposición de sanción con clave de liquidación NUM008, derivado de la liquidación tributaria señalada, por importe total de 161.502,99 euros, respectivamente, y de los actos de que trae causa.

SEGUNDO. - Actuación impugnada.

La Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de fecha 26 de septiembre de 2023, desestimó las reclamaciones económico administrativas acumuladas números NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004 y, NUM005, frente al acuerdo de liquidación con clave NUM006, derivado del Acta n.º NUM007 dictado por la AEAT relativo al IRPF de los ejercicios 2017 a 2019, por importe total a ingresar de 241.860,82 euros y frente al acuerdo de imposición de sanción con clave de liquidación NUM008, derivado de la liquidación tributaria señalada, por importe total de 161.502,99 euros, respectivamente, de la que se extraen las siguientes consideraciones:

Sobre los términos de la regularización

? Los motivos por los que se ha practicado la regularización por el IRPF han sido:

? Existencia de ingresos no declarados procedentes de la actividad profesional de la obligada.

? Minoración de los gastos declarados en la actividad económica de María Angeles por no ser fiscalmente deducibles.

? Valoración de las operaciones vinculadas existentes entre la entidad DIRECCION000 y su socia (70%) y administradora única María Angeles, que supone un incremento en los rendimientos de la actividad profesional en la cuantía del ajuste primario.

? Incremento de los rendimientos íntegros de actividades económicas en la cuantía de la retribución oculta satisfecha a la obligada procedente de los gastos de naturaleza privativa que paga la sociedad, así como en la parte correspondiente al incremento del saldo de la cuenta corriente con socios no restituido.

Sobre la valoración de la operación vinculada. Circunstancias de la sociedad. Método utilizado

? La obligada tributaria ha sido contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios 2017, 2018 y 2019, prestando servicios como creadora de contenidos en plataformas digitales, participando en campañas de publicidad por medio de estas (YouTube e Instagram) y siendo la persona encargada en 2019 del Proyecto VILLÁ en 2019.

? Se hallaba dada de alta desde 2014 en el epígrafe 961.1 *Producción películas cinematográficas*, en la sección empresarial, declarando afectos 40 m2 de su domicilio, y desde el 6 de septiembre de 2016 en el epígrafe 751 *Profesionales Publicidad, Relaciones Públicas* (sección profesional), sin declarar local afecto.

? Declaró en estos ejercicios en el IRPF unos ingresos por rendimientos de actividades económicas, percibidos de la entidad DIRECCION000, de 30.000,00 euros, 48.000,00 euros y 54.000,00 euros, respectivamente.

? El domicilio fiscal y residencia habitual de la interesada y su cónyuge D. Federico (casados en régimen de gananciales) estaba en DIRECCION001, ARROYOMOLINOS, Madrid, hasta 2018, en que se trasladó a la DIRECCION002, BATRES, Madrid.

? La entidad DIRECCION000 fue constituida por los cónyuges Federico (30%) y María Angeles (70%) el 30 de diciembre de 2016, nombrándose administradora única por plazo indefinido en la escritura de constitución a María Angeles, quien a su vez era la única autorizada en las cuentas bancarias.

? El domicilio fiscal de DIRECCION000 estaba inicialmente en DIRECCION001, ARROYOMOLINOS, Madrid, hasta su traslado el 16 de octubre de 2018 a la DIRECCION002, BATRES, Madrid, coincidente con el domicilio fiscal y residencia habitual de los socios.

? El objeto social está relacionado con las relaciones públicas y la comunicación, estando dada de alta en actividades de la sección empresarial (Epígrafe: 844 servicios publicidad, relaciones públicas) y de la sección artística (Epígrafe 033 Cantantes y Epígrafe 039 Otras Activ. Relac. Musica Ncop.), declarando afecto parcialmente desde el 15 de marzo de 2017 el inmueble sito en DIRECCION001, ARROYOMOLINOS.

? La entidad factura por la prestación de servicios publicitarios online (participación en campañas de publicidad por medio de plataformas digitales).

? El cliente de la sociedad durante los tres ejercicios fue la entidad **SOY OLIVIA** CONCEPTS SL, a la que facturó 265.099,76 euros, 233.945,79 euros y 283.830,46 euros, en los tres ejercicios y en 2019 facturó a dos redes sociales: 21 BUTTONS APP SL (4.290,08 euros) y PEOPLETRUST SL (1.056,08 euros).

? El único contrato aportado es el suscrito entre **SOY OLIVIA** CONCEPTS SL y María Angeles en el que se recoge exclusividad respecto a la influencer, que no puede *"contratar su representación comercial con terceros, ni gestionar colaboraciones de manera personal, ni gestionar colaboraciones de manera personal ni ceder sus derechos de imagen a terceros con fines comerciales, publicitarios o de promoción, salvo consentimiento expreso de **SOY OLIVIA**"*.

? Los servicios contratados eran prestados con la intervención fundamental de María Angeles, la inmensa mayoría de los casos se trataba de vídeos/fotos publicadas en sus cuentas de Youtube e Instagram, con nombre "DIRECCION003" y "DIRECCION004" respectivamente (previamente denominada "happysunnyflowers"), en los cuales ella misma aparecía promocionando los distintos productos.

? La actividad podría haberse realizado directamente por Doña María Angeles, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad, contratando ella directamente a los fotógrafos o al auxiliar administrativo.

? Respecto a SAYCHEESE SAN ANDRES SL (marca comercial PIC&NIC), DIRECCION000 no declara ningún ingreso facturado por la prestación de servicios de esta sociedad/marca ni respecto del proyecto "VILLÁ" (producción y venta al por menor de productos textiles y accesorios), si bien se ha comprobado la existencia de ingresos no declarados tras el análisis de las entradas en las cuentas bancarias, como por la venta (en plataformas electrónicas) de música creada por Federico.

? *Medios humanos.* DIRECCION000 tuvo contratadas a las siguientes personas en los ejercicios examinados, abonando las retribuciones que se especifican:

? Actividades profesionales: a sus socios María Angeles (30.000,00 euros, 36.000,00 euros y 54.000,00 euros) y Federico (25.000,00 euros, 27.000,00 euros y 42.000,00 euros), y a Constantino, abogado, 150 euros en 2019.

? Empleados por cuenta ajena: Maite, (ayudante de producción, percibe 1.729,84 euros en 2018 y 9.129,69 euros en 2019), Juan Francisco (fotógrafo, contratado como ayudante de producción, percibe 1.729,84 euros en 2018 y 1.537,64 euros en 2019) y Domingo (contratado como auxiliar administrativo, percibe 1.866,02 euros en 2019).

? María Angeles, según internet, era una "influencer" en el ámbito de la moda y el maquillaje de importante renombre, contando con 628.000 seguidores en Instagram y con 839.000 suscriptores en su canal de YouTube, y Federico, era un músico que contaba con sus propias plataformas digitales, teniendo 70.800 seguidores en Instagram y 73 suscriptores en su canal de YouTube.

? El medio humano fundamental era María Angeles , en tanto era la imagen contratada, sin perjuicio de resultar asistida por su cónyuge en las labores de pre o post producción, además de por los otros tres asistentes (empleados por cuenta ajena de la entidad).

? *Medios materiales.* La entidad no ha identificado ningún medio material y en contabilidad consta un teléfono móvil y dos cámaras de fotos. Declaraba gastos de un vehículo con contrato de renting del que era titular Federico . No consta la satisfacción de alquiler por parte de DIRECCION000 por la cesión de uso del inmueble (adquirido por el matrimonio) en el que se localizaba la sede social, que, dadas las características del servicio prestado, resultaba necesario el uso de un espacio para la postproducción de los videos y/o fotos, así como para la grabación de música, utilizando a tal fin un despacho con el material informático.

? Más de un 98% de los ingresos que obtuvo DIRECCION000 obedecía a que el cliente final contrataba porque era Doña María Angeles quien prestaba el servicio en campañas publicitarias a través de medios digitales y quien daba su consentimiento a lo estipulado en los contratos.

? Se ha justifica plenamente la aplicación del método del precio libre comparable teniendo en cuenta que nadie en la empresa disponía de las habilidades de la socia mayoritaria, habiéndose asignado a la participación del cónyuge y de otros colaboradores en la gestión y organización de los servicios un margen del 5% de la diferencia entre ingresos atribuidos a Doña María Angeles y los gastos deducibles para la obtención de estos ingresos.

? La entidad DIRECCION000 dedujo gastos de restauración, gastos asociados a vehículos no afectos a su actividad, así como la adquisición de bienes para uso particular de la reclamante, sin que haya justificado de ningún modo su necesidad para la realización de la actividad profesional de marketing digital consistente en la participación en campañas de publicidad a través de medios digitales.

Sobre la sanción impuesta

? La infracción consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003.

? El acto sancionador acredita suficientemente la culpabilidad desde el punto de vista jurídico-fiscal en la medida en que resultaba exigible para la imposición de la sanción, habiendo hecho una apreciación ajustada y adecuada del elemento subjetivo o requisito de culpabilidad con la que la parte reclamante ha incurrido en la infracción advertida y sancionada, en la medida que creó una sociedad, de la que era administradora y socia mayoritaria, que utilizaba para eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF, resultando un enriquecimiento injusto para la obligada tributaria y un perjuicio para los intereses de la Hacienda Pública, habiendo incumplido la norma que le obligaba a valorar por su valor normal de mercado las operaciones con la sociedad. Asimismo, no declaró otros rendimientos que recibió por los servicios prestados en su calidad de "influencer" que constituyen su actividad profesional, utilizó en su beneficio gastos de naturaleza privativa satisfechos por la entidad DIRECCION000 , dispuso de fondos de la misma y declaró gastos no deducibles, sin que quepa una posible interpretación de la norma que pudiera amparar su conducta y sin que exista una laguna legal, ni concurren los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible.

TERCERO. - Motivos de la impugnación.

Se extraen las siguientes consideraciones de la demanda, relativas a la actuación impugnada, en que la recurrente funda su pretensión:

Sobre la liquidación

? La Inspección ha utilizado una especie de **híbrido entre el método del precio libre comparable y el del margen neto operacional**, pues se ha atribuido a la sociedad DIRECCION000 una aportación de valor equivalente a un margen operativo neto del 5% sobre las ventas, sin ningún tipo de evidencia ni aplicando ningún tipo de análisis de comparabilidad. El documento del Foro UE al que hace referencia el Acuerdo de liquidación trata de una materia que no tiene nada que ver con la producción audiovisual ni con el margen que podría ser atribuible a una empresa que realiza ese tipo de actividad.

? El método del precio libre comparable no resulte adecuado cuando existen diferencias significativas entre la operación vinculada y la no vinculada o entre las empresas que efectúan tales operaciones. En el método del margen neto operacional la "comparabilidad" que resulta más relevante no se refiere tanto al producto o servicio, sino más bien al perfil funcional de la empresa vinculada y de la empresa independiente.

? En cuanto al ajuste primario, la Inspección consigna únicamente como "**comparable interno**" que DIRECCION000 , de Madrid participaba en la "prestación de servicios publicitarios online, esto es, participación

en campañas de publicidad por medio de plataformas digitales" a través de vídeos o fotos concretas que se tomaban en una localización acordada con el cliente final, pues lo único que le interesa era el contrato firmado con **SOY OLIVIA** CONCEPTS SL y los mandatos de representación para publicitar determinadas marcas, sin tener en cuenta que la realidad era que DIRECCION000 emitía facturas a **SOY OLIVIA** CONCEPTS SL por las campañas publicitarias en las que participaba, lo cual implica que ambas partes, de mutuo acuerdo, habían dado por superadas determinadas cláusulas de sus contratos.

? El proceso de producción del contenido audiovisual comprendía la creatividad, el guion, los personajes, las localizaciones, el estilismo, el equipo técnico a utilizar, la edición, las cartelas, los efectos especiales, la música, el tamaño y formato requerido por cada web, etc.

? Hay que tener en cuenta la existencia de producciones destinadas a posicionar los canales en redes sociales, que no están remunerada directamente por una marca, siendo un ejemplo de lo que resulta esencial para que DIRECCION000 pueda obtener ingresos en el mercado.

? No ha quedado demostrado que las operaciones de DIRECCION000 con terceros independientes sean un "comparable interno" válido para establecer la remuneración de mercado que le corresponde.

? El producto o servicio que se debía entregar a las "marcas" a través de **SOY OLIVIA** CONCEPTS SL normalmente no estaba perfectamente delimitado y especificado, pues se trataba de una obligación genérica de entregar un contenido audiovisual, en el que se promociona el producto de la marca, que debía ser publicado en los perfiles o canales de las redes sociales del representado, en unas fechas o en un periodo de tiempo determinado, requiriéndose a veces la presencia física en un evento, que resulta accesoria y complementaria, porque lo normal era que la marca también pretendiera que el evento fuera grabado desde la perspectiva del representado y publicado en redes sociales. El contrato no contiene ninguna especificación en cuanto a la forma de producir el contenido, siendo la creatividad y la producción una responsabilidad que asumía DIRECCION000 por completo. Asimismo, los mandatos incluían la obligación de ceder los correspondientes derechos de imagen y, de forma expresa o tácita, según el caso, la obligación de que DIRECCION000 dispusiera también de los derechos de imagen de todos aquellos que aparezcan en el vídeo o foto.

? Los ingresos por actividades económicas previos a la constitución de DIRECCION000 son un "comparable interno" válido, lo que demuestra que la remuneración obtenida los años examinados fue razonable y de mercado.

? Federico aportaba su imagen en un número considerable de vídeos en los que aparecía María Angeles y en los que supuestamente solo habría ingresos atribuibles a ella. El agente que gestionaba la mayor parte de la relación con las marcas, la sociedad **SOY OLIVIA** CONCEPTS SL, en contestación a un requerimiento de la Inspección confirma (pág. 1) que "Los trabajos recibidos por parte de la sociedad DIRECCION000 tienen por naturaleza la creación de contenido por parte de María Angeles y Inocencio" y que "Las personas que desempeñan este trabajo pueden ser tanto María Angeles en un gran porcentaje como Inocencio" y otros documentos contienen un cuadro con ejemplos de la participación de Federico en la creación de contenido y/o una relación de ejemplos de vídeos que han requerido su participación. Hay publicaciones en el canal de Instagram de Federico correspondientes a campañas gestionadas por **SOY OLIVIA** CONCEPTS SL, cuyos ingresos se le atribuyen, en que él es el personaje principal, que las marcas aceptaban como protagonista o coprotagonista para anunciar sus productos - DOCUMENTO NÚMERO UNO: 10 ejemplos de "miniaturas", posts y fotografías de Federico publicitando en su canal de Instagram determinados productos, de campañas en diversos momentos de 2017 y 2019, para promocionar productos de las marcas BEEFEATER, WOODENSON, BRAUN, RALPH LAUREN, UBER EATS, STOKKE, HP y CARDHÚ. La aportación técnica de Federico alcanzaba a la creatividad, la producción, la realización y la creación de música, así como a la edición y postproducción de los vídeos. Federico también era una persona vinculada a DIRECCION000, con lo cual, a la hora de determinar la remuneración de mercado que le correspondía a ella, resultaba obligado realizar un análisis completo de las operaciones vinculadas que realizaba aquel, determinando su valor de mercado, de acuerdo con el principio de "regularización íntegra".

? En cuanto a Maite, ha manifestado que era una "ayudante de producción", que planificaba el rodaje del vídeo y aportaba ideas sobre como materializarlo, creaba estilismos, preparaba guiones, buscaba localizaciones adecuadas y colaboraba en el propio rodaje y, una vez que el vídeo estaba rodado, colaboraba en la edición y postproducción, para alcanzar un mejor resultado. Domingo ha manifestado que era un "auxiliar administrativo", aunque las tareas que describe claramente exceden la mera administración, pues hacía investigación de mercados y tendencias, colaboraba en la creatividad de los vídeos y asesoraba en los estilismos para establecer vinculaciones positivas entre los productos mostrados y las tendencias de compra del público. Nada se dice de las tareas de Juan Francisco, fotógrafo, no pudiendo discutirse su aportación a la creación de valor en una empresa dedicada a la producción audiovisual.

? La Administración demandada ha aplicado el **ajuste secundario** con total automatismo, porque ha determinado que ha realizado una aportación al patrimonio neto de la sociedad y una liberalidad, lo que supone un perjuicio patrimonial para ella, dado que el incremento en el patrimonio de la sociedad no es simétrico, pues no viene acompañado de una aportación equivalente del otro socio, que se ve beneficiado de un mayor patrimonio neto por la parte de su participación, que no se corresponde con lo que ha aportado a la sociedad. Además, la existencia de liberalidad implica un importe no deducible para ella y de renta gravable para la sociedad produciendo una doble imposición.

? Resulta incorrecta la determinación del valor de mercado de la operación vinculada correspondiente al ejercicio 2019, por haberle atribuido los **ingresos de la marca VILLÁ**, que no puede ser considerado un "comparable interno", e incluir la cuota de IVA en la base imponible del IRPF, excediendo en 2.301,79 euros.

? Resulta incorrecta la determinación del valor de mercado de la operación vinculada correspondiente a los ejercicios 2017 y 2019, al haberle atribuido ingresos correspondientes a **campañas publicitarias de Federico**. Según la Inspección solo las facturas NUM009 y NUM010 del ejercicio 2017 (Barber Club Men y DIRECCION005) y las facturas NUM011, NUM012, NUM013 y NUM014 del ejercicio 2018 (DIRECCION006, DIRECCION007 y DIRECCION008) se corresponden con campañas publicitarias en las que la persona contratada fue Federico, sin embargo, faltan las facturas NUM015 y NUM016 del ejercicio 2017 (PIG & HEN y BEEFEATER), por importes de 490,00 y 550,00 euros, respectivamente. Igualmente, faltan todas las campañas correspondientes al ejercicio 2019 que se corresponden con facturas que se indican por un importe total de 5.970 euros.

? Resulta improcedente la imputación de los **gastos calificados como de naturaleza privativa**, pues nada se ha probado al respecto y además faltan en el expediente administrativo los documentos correspondientes a la regulación efectuada en sede de la sociedad. No se ha probado que sea la usuaria del taxi o la comensal en los restaurantes de los servicios documentados en tickets, pudiendo haber sido el otro socio, otro de los trabajadores de la sociedad o cualquier otra persona. Asimismo, se le imputan gastos de desplazamiento de vehículo que no utiliza. En cuanto a los gastos de restauración, en la mayoría de los casos fueron en los restaurantes PIC&NIC o MARIA MARIETA, a los que se acudía por motivos laborales, siendo DIRECCION000 socio mayoritario de ambos, e incluyen a más de un comensal. Existen otros gastos, recogidos en la categoría de "X. Gastos varios", en que se señala que no es su destinatario. Muchos de los gastos se efectuaron en efectivo.

? Se le imputa por **error gastos** de restauración en el ejercicio 2018 imputa 883,39 euros, ausente de toda explicación.

? Resulta la incorrecta imputación en los ejercicios 2017 y 2019 como rendimientos de actividades económicas el 100% del **incremento del saldo deudor de la cuenta con socios sin restitución**. La cuenta con socios es una cuenta corriente de efectivo con socios, que puede tener saldo deudor -cuando los socios adeudan a la entidad-, o saldo acreedor -cuando son los socios los que han prestado a la sociedad-, se trata, en consecuencia, de un préstamo de efectivo que realiza o bien la sociedad a los socios, o bien los socios a aquella, y que sea quien sea el deudor, deberá devolver. En el caso, se realizaron múltiples restituciones de las cantidades prestadas, por ella y además por el otro socio. No se entiende que, si no se le ha restituido a la sociedad las cantidades prestadas a 31 de diciembre, las mismas se entiendan automáticamente condonadas, y en caso de que fuese así, se trataría de un rendimiento de capital mobiliario.

Sobre la sanción

? Ausencia del elemento subjetivo por la falta de acierto en la determinación del valor de mercado de la operación vinculada.

? Se determinó la retribución por referencia al salario mínimo interprofesional aplicándosele un multiplicador que iba incrementando año a año en función de la obtención de mayores beneficios por parte de la sociedad y asunción de mayores responsabilidades por parte de los socios.

? Falta de motivación del acuerdo en cuanto a la determinación de la culpabilidad con relación a la imputación de los gastos y a la disposición y restitución de los saldos en cuenta corriente, habiendo actuado tanto ella como la sociedad amparados en una interpretación razonable de la norma.

? Improcedente calificación de la infracción como grave al no haberse justificado ni motivado mínimamente la existencia de **"ocultación"**.

? No puede existir ocultación en los ajustes correspondientes al incremento de los rendimientos íntegros de actividades económicas. No se motiva mínimamente la existencia de ocultación en unos ajustes y en otros no, y, por tanto, en los ejercicios 2017 y 2019 la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con

la base de la sanción no será superior al 10% (en concreto, 6,16% en el ejercicio 2017, y 4,16% en el ejercicio 2019), como exige el art. 184.2 de la LGT. En estos ejercicios la infracción debería calificarse como leve, y no procedería el incremento del porcentaje mínimo establecido en el art. 191.3 de la LGT por perjuicio económico para la Hacienda Pública.

? Resulta incorrecta la determinación de la **base de la sanción**, pues debe ser la misma para las operaciones vinculadas que para los casos de simulación, esto es, la cantidad a ingresar por el IRPF menos la cantidad que fue ingresada en el IS.

CUARTO. - Oposición a la pretensión.

La ABOGACÍA DEL ESTADO interesa la desestimación del recurso por las razones expuestas en las liquidaciones y en la resolución impugnada del TEAR, habiendo puntualizado que:

? Sobre la determinación de la base de la sanción se cita una sentencia del Tribunal Supremo que nada tiene que ver con la cuestión que nos atañe.

QUINTO. - Normativa aplicable a las operaciones vinculadas.

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

El art. 18 de la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre**, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) - en términos similares a los del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades-, establece:

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

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

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

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

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

[...] 4. *Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:*

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

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

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

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

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se

entenderá cumplido este criterio cuando del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

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

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

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

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

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

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

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

[...] 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.

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

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

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

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

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

El **Real Decreto 634/2015, de 10 de julio**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), dispone en su art. 17, en términos similares al 16 del Reglamento precedente de sociedades:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En cuanto a la Jurisprudencia aplicable al litigio, seguimos las consideraciones de nuestra sentencia dictada en el Recurso nº 216/2022, Ponente D. Alfonso Rincón González-Alegre, de 18 de diciembre de 2023:

[...] CUARTO.- ...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A partir de estos hechos, la citada Sentencia argumenta lo que sigue:

"5) En tal sentido, estaríamos casi en presencia de una simulación -si bien no en su consideración de negocio patológico o anómalo- sino más bien en el sentido, al menos, de la interposición innecesaria de una sociedad interpuesta o pantalla, sin otro objeto económico o mercantil propio que permitir una reducción notable de los ingresos de la persona física y su tributación. Esto es, [mercantil X] no es otra cosa que la creación de una estructura social por su dueño para la prestación personal, por éste mismo, de unos servicios que podría haberlos pactado él mismo, sin la creación o aprovechamiento de estas sociedades. Por ende, la aparición de esta sociedad crea varios efectos: a) se le asigna una especie de sueldo -se habla en todo momento de rendimientos del trabajo, pese a la dificultad de encontrar en modo alguno la nota de la alteridad contractual- a pura voluntad del perceptor, titular casi total de la sociedad pagadora, no coincidente, ni de lejos, con los ingresos que percibe

la sociedad como precio contractual; b) se pueden deducir gastos en sede de IS que no lo serían en IRPF; c) se tributa a un tipo de gravamen fijo y menor al marginal del IRPF.

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

[...]

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

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

El Tribunal Supremo insiste en esta idea respecto del ejercicio 2007, en que "rigen en ya sin problemas aplicativos las reglas que la LIRPF efectúa por remisión al art. 16 TRLIS, versión operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre", razonando al respecto:

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

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

Finalmente, la Sentencia establece las siguientes aclaraciones y matizaciones:

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

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

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

Después de fijar los porcentajes que suponen, sobre el total de ingresos de la sociedad, las retribuciones abonadas a su administrador (11,99% en 2006 y 12,27% en 2007), termina señalando que "tales porcentajes no

parecen propios del valor de mercado, pues supondría que [mercantil X] asume el 88-89 % de los ingresos del Sr. [X], sin haber explicado mínimamente de dónde salen esas cifras".(Subrayado añadido)

SEXTO. - Sobre la valoración de la operación vinculada en el caso planteado. Gastos deducibles.

El acuerdo de liquidación con clave NUM006 , derivado del Acta n.º NUM007 dictado por la AEAT relativo al IRPF de los ejercicios 2017 a 2019, razona así en lo que al caso interesa en relación con las pretensiones de la actora:

[...] Doña María Angeles se encuentra dada de alta dentro de las actividades empresariales, en la producción cinematográfica de películas y como actividad profesional presta servicios como creadora de contenidos en plataformas digitales participando en campañas de publicidad por medio de las plataformas YouTube e Instagram.

Doña María Angeles declara como rendimiento íntegro de actividades económicas únicamente las retribuciones que le paga DIRECCION000 por los servicios como creadora de contenido que le presta a la entidad y que esta factura a terceros.

[...] SÉPTIMO: VALORACIÓN A PRECIOS DE MERCADO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR María Angeles A DIRECCION000 .

Doña María Angeles presta servicios a la sociedad DIRECCION000 ., de la que tiene un 70% de participación, que consisten en su intervención personal en campañas publicitarias a través de plataformas digitales tiene una función esencial en la prestación de servicios que factura DIRECCION000 , siendo su intervención fundamental, a tal punto que de no existir no se hubiera generado ningún ingreso de explotación (asociado a la operación vinculada), pues doña María Angeles es la persona contratada por los clientes finales para la realización de las campañas publicitarias. Esta especial circunstancia hace considerar que por los servicios que presta a su sociedad no han sido correctamente retribuida por lo que se ha procedido a aplicar la normativa de operaciones vinculadas.

[...] La Inspección ha comprobado que la práctica totalidad de los ingresos declarados por la sociedad proceden en los tres periodos de campañas publicitarias en las que la persona contratada es María Angeles para promocionar un producto.

En el ejercicio 2019 la sociedad ha obtenido ingresos que proceden de "recompensa María Angeles ". Estos ingresos se obtienen, bien de redes sociales de moda en las que se comparten "looks" colgando una foto con un determina conjunto y si alguien utiliza el enlace de la foto se percibe una "recompensa" o cuantía monetaria, o de recomendaciones e interacciones con otros usuarios realizadas con un perfil.

Además de estos ingresos, la sociedad recibe ingresos de las plataformas digitales del otro socio de DIRECCION000 y cónyuge de María Angeles , don Federico .

[...] Además de estos ingresos, la Inspección ha comprobado, a través del análisis de las cuentas bancarias de la sociedad, que hay determinados ingresos que no están justificados y que proceden de manera totalizada (en los antecedentes de hecho de este acuerdo figura el detalle de cada uno de los ingresos), ...

Shopify es una plataforma de comercio electrónico, y los ingresos proceden de ventas de la marca textil y accesorios creada por María Angeles que no habían sido declarados (10.960,90 euros de base imponible y 2.301,79 de cuota).

Y los ingresos de Paypal (plataforma de cobros y pagos electrónicos) proceden de la venta de música de Federico .

[...] Las operaciones vinculadas a valorar en los ejercicios comprobados entre la sociedad DIRECCION000 y su socia María Angeles son la prestación de servicios efectuada por la persona física a la sociedad en los ejercicios 2017, 2018 y 2019. Los servicios prestados consisten en la intervención en campañas publicitarias en plataformas digitales.

[...] La sociedad, además de doña María Angeles , cuenta con un colaborador (su marido Federico) que le da soporte de producción, fotográfico y de gestión de fechas, pero es indiscutible el papel que desempeña doña María Angeles porque es la persona contratada, porque las campañas publicitarias son subidas a los canales privados de la socia (You Tube e Instagram) que conduce el video o es la protagonista de las fotos. Y además en las propias facturas aportadas se indica "Colaboración María Angeles ".

[...] 6º) Método de determinación del valor normal de mercado.

Por su parte, el artículo 18.4 señala: "Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

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

A esta conclusión se llega tras realizar un análisis de comparabilidad porque se dispone de un comparable interno que satisface las condiciones de comparación y que son las operaciones realizadas por la entidad vinculada con una persona independiente. Este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que se obtienen los ingresos por los servicios prestados por su socia donde la intervención de esta es tan acusada que es el factor determinante para que la sociedad preste servicios. Y la prestación de servicios de doña María Angeles a su sociedad es idéntica a la que realiza la sociedad a sus clientes. Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han descontado los gastos en los que incurrió la misma para la obtención de dichos ingresos. Y de la diferencia entre los ingresos y gastos se ha descontado un margen al que posteriormente nos referimos.

... Se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía -atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado- a partir de los ingresos obtenidos derivados de la actividad que realiza doña María Angeles comprobados por la Inspección (declarados y no declarados). Y a partir de aquí se han tenido en cuenta los gastos en lo que incurrió la sociedad para la obtención de estos ingresos a excepción de la retribución satisfecha por la sociedad a la socia.

La Inspección, además, ha apreciado que la labor que realiza la sociedad, más allá de la prestación de servicios de doña María Angeles, aporta un pequeño valor añadido al margen de los colaboradores cuyas retribuciones ya están fijadas a valor de mercado. Y se ha estimado un margen del 5% que no se

contempla en los gastos fiscalmente deducibles.

[...] Los gastos que no se han considerado deducibles son aquellos que no están justificados con soporte documental, los duplicados, y un recargo de apremio que no es deducible fiscalmente. ...

El detalle de los gastos no deducibles figura en el ANEXO A que se ha incluido en la diligencia nº 4 de 7/06/2022 y en este acuerdo de liquidación.

[...] Reconocimiento del margen en la sociedad

En este caso la actividad desarrollada por doña María Angeles para la sociedad es personal e intransferible y sin su intervención la sociedad no podría prestar los servicios publicitarios en plataformas digitales que la entidad factura a sus clientes, ni los ingresos del Proyecto Vilá que no han sido declarados en sede de la sociedad. Las funciones que desarrolla la entidad facilitan la obtención de ingresos, pero no justifican la diferencia entre lo que la sociedad retribuye a su socia y

los ingresos que la sociedad obtiene por los servicios personalísimos que presta doña María Angeles.

Acudiendo a las Directrices elaboradas por el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia, el valor de mercado determinado por la Inspección en función del precio libre comparable puede verse matizado por el reconocimiento de un margen que mitigue el valor de mercado determinado por la Inspección considerando que la sociedad aporta a las operaciones un escaso valor añadido.

El documento del Foro Conjunto de la Unión europea sobre Precios de Transferencia, en el Capítulo VII.9 Párrafo 65 Consideraciones en torno al margen, establece:

"En los casos en los 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 alrededor de un 5%".

La Inspección ha considerado que el margen del 10% sería excesivo mientras que el del 3% no reflejaría el valor real aportado por la sociedad, así y siguiendo las Directrices de la OCDE, ha aplicado el margen del 5%.

La aplicación de este margen está previsto para el método del coste incrementado, pero puede aplicarse al precio libre comparable porque así lo establece la propia norma (art. 18.4 a) LIS): ...

[...] 2.- AJUSTE SECUNDARIO. CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DEL AJUSTE SECUNDARIO.

[...] En el caso de la sociedad DIRECCION000 y María Angeles, la vinculación se define en función de la relación socia-sociedad, y la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado se produce a favor de la sociedad pues ésta obtiene servicios de su socio a precios inferiores al valor normal de mercado.

Se produce así una transferencia implícita de rentas por parte de la persona física a la sociedad, lo que procura ganancias en quien acumula esas rentas dejadas de pagar (sociedad), así como pérdidas de poder adquisitivo en quien deja de percibirlas (socia).

Por tanto, dicha diferencia tiene la consideración de aportación de María Angeles a los fondos propios en la parte que se corresponde al porcentaje de participación en la entidad (un 70%) y, como consecuencia, aumentará el valor de adquisición de la participación de la socia.

Por otro lado, la diferencia que no se corresponde con el porcentaje de participación (un 30%) tendrá la consideración de renta para la sociedad y de liberalidad no deducible para la socia María Angeles.

[...] *Contestación a las alegaciones*

... los ingresos que recibe la sociedad por la actividad que desarrolla el Sr. Federico que proceden de la venta de su música en plataformas digitales no llega al 3% en ninguno de los ejercicios comprobados.

[...] No obstante, y sin pruebas documentales que lo corroboren, se ha estimado que el Sr. Federico podría haber colaborado (al margen de otros colaboradores que ya han sido tenidos en cuenta como gasto deducible en valoración de las operaciones vinculadas) en la gestión y organización de los servicios atribuidos a doña María Angeles, y por ello se ha considerado el margen del 5% de la diferencia entre ingresos atribuidos a doña María Angeles y los gastos deducibles para la obtención de estos ingresos.

En consecuencia, procede desestimar las pretensiones de la interesada de considerar imputable a doña María Angeles el 70% de los ingresos que obtiene la sociedad por la actividad que de forma personal única y exclusivamente desarrolla ella y el 30% restante a Federico, todo ello en función del número de participaciones que tiene los socios en DIRECCION000. Sin olvidar, que no es lo mismo la participación que se posea de una sociedad y la participación en la obtención de ingresos de las personas que prestan servicios para la misma.

Al presente, no se plantea cuestión acerca de que la actora y la sociedad de la que era administradora y socia al 70 % fueran entidades vinculadas en los ejercicios examinados, de conformidad con la normativa trascrita.

La citada normativa dispone que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado, entendiéndose por tal aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

La operación a valorar en cada ejercicio eran los trabajos realizados por la actora para la consecución del objeto de la sociedad en que su intervención era un elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente, pues sus cualidades profesionales motivaban la contratación por los clientes, no contando la sociedad con otras personas que pudiesen realizar el mismo trabajo para la creación de las obras audiovisuales generadas para su reproducción en las plataformas digitales.

Debiendo valorarse las operaciones vinculadas a precio de mercado, la Administración ha considerado que el método más adecuado para ello era el del precio libre comparable, habiendo aplicado el comparable interno consistente en la facturación por la sociedad a terceros de los servicios prestados por la actora, obteniéndose el rendimiento neto deducidos los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad y aplicando además un 5% de la diferencia entre ingresos atribuidos a la actora y los gastos deducibles para la obtención de estos ingresos, correspondiente al valor añadido de los colaboradores cuyas retribuciones ya estaban fijadas a valor de mercado. Aprecia la Inspección que los ingresos percibidos de terceros por la sociedad, con motivo de las intervenciones de la actora, eran notablemente superiores a las retribuciones de la misma.

Sobre lo expuesto debemos convenir sin embargo con esta en que resulta incorrecto el comparable utilizado por la Administración para el cálculo de la operación vinculada a valor de mercado, pues no puede entenderse que la aportación de aquella a la sociedad fuera la misma que la de esta a los clientes finales, consistente en la "prestación de servicios publicitarios online, esto es, participación en campañas de publicidad por medio de plataformas digitales" a través de vídeos o fotos concretas que se tomaban en una localización acordada con el cliente final, pues en el proceso de producción del contenido audiovisual intervenían diversos factores, que no se cuestionan, como la creatividad, el guion, los personajes, las localizaciones, el estilismo, el equipo técnico a utilizar, la edición, las cartelas, los efectos especiales, la música, el tamaño y formato requerido por cada web, etc., abstracción hecha de las producciones destinadas a posicionar los canales en redes sociales.

Resulta evidente que la participación de la actora en la creación audiovisual no constituía en sí el producto solicitado por los clientes finales, por fundamental que fuera su intervención.

En este punto no puede despreciarse la intervención del Sr. Federico y no solo por su condición de titular del 30% del capital de la sociedad, al que la misma Administración reconoce un papel en sede de producción y fotografía, que sin embargo no llega a valorar de forma precisa, refiriéndose a otro aspecto de su participación,

al decir que los ingresos que recibe la sociedad por su actividad, consistente en la venta de su música en plataformas digitales, no llegaba al 3% en ninguno de los ejercicios comprobados. No se refiere a su intervención en una serie de vídeos en que aparece la actora, por muy inferior que fuera a la participación de esta.

La demandada, en la contestación a las alegaciones de la actora, reconoce que, sin pruebas documentales que lo corroboren, ha estimado que el Sr. Federico podría haber colaborado (al margen de otros colaboradores que ya habían sido tenidos en cuenta como gasto deducible en valoración de las operaciones vinculadas) en la gestión y organización de los servicios atribuidos a doña María Angeles, y que por ello se había considerado el margen del 5% de la diferencia entre los ingresos atribuidos a la actora y los gastos deducibles para la obtención de estos ingresos.

Resulta admisible la fijación de este margen, a modo de corrección del rigor derivado de la aplicación del método libre comparable, como razona la Administración, lo que no resulta admisible es la falta de motivación que lo sustente, al decir que el documento del Foro Conjunto de la Unión europea sobre Precios de Transferencia, en el Capítulo VII.9 Párrafo 65, relativo a las consideraciones en torno al margen, establece que en los casos en los que resulte oportuna su aplicación, el margen será normalmente modesto, y que la experiencia indica que por lo general se situará entre un 3% y un 10% siendo el más común un margen alrededor de un 5%, pues de alguna manera ello ha de ponerse en relación con el caso concreto considerado, lo que no ha tenido lugar.

Tampoco se ha valorado como se debía la participación de los empleados de la mercantil en la creación del producto, dos de ellos contratados como ayudante de producción y fotógrafo, respectivamente,

Resulta incorrecta asimismo la determinación del valor de mercado de la operación vinculada correspondiente al ejercicio 2019, por haberle atribuido a la actora los ingresos de la marca VILLÁ, o la atribución en su totalidad de los gastos calificados como de naturaleza privativa, o la totalidad del saldo deudor de la cuenta con socios sin restitución, al no haber una traslación *in totum* la actora de las magnitudes económicas correspondiente a estos conceptos, por todo lo que se ha venido razonando.

Sobre situaciones similares en que se cuestionaba el comparable utilizado y el sistema de valoración empleado, nos hemos pronunciado en sentencia de 18 de diciembre de 2023, en el PO 109/2022, en los siguientes términos:

[...] Debemos convenir de la resultancia apreciada que la sociedad disponía de medios personales y de una estructura organizativa propia, por modesta que fuera, sin que su actividad personal fuera la razón de la contratación de los servicios que la sociedad facturaba a sus clientes, pues los mismos podían prestarse por el empleado, [...] o por los traductores externos. Tampoco resultan determinantes a tal efecto las cualidades del actor, cuestión diferente a que después de muchos años de actividad hubiese creado un importante fondo de comercio.

La administración de la compañía y la organización de los recursos personales y de la utilización de los activos secundarios o instrumentales, como equipos informáticos, mobiliario o software, no significa, como titular que era del órgano de administración de una sociedad, que sus servicios se confundieran con los prestados a los clientes finales de la sociedad.

En definitiva, no apreciándose que[...] fuera una entidad interpuesta entre el actor y los clientes de la misma, demandantes de servicios de traducción e interpretación, que no aportara valor añadido alguno y que su existencia descansara únicamente en la búsqueda de una ventaja fiscal, hace decaer el presupuesto en se basa la actuación de la Administración para la regularización efectuada y aboca a la declaración de nulidad de la liquidación en cuanto a la operación vinculada.

En la sentencia n.º 752/20245, de 16 de octubre de 2024, dictada por la Sección 5ª en el PO 2240/2021, se decía:

[...] En el caso, con admitir que D. Octavio es el elemento esencial de los servicios facturados a los clientes y el firmante, como titular del despacho, de los informes de auditoría, en estas labores y en las de asesoramiento que constituyen en esencia el objeto de los contratos suscritos con los clientes, los servicios prestados por las personas contratadas por la sociedad no tienen un carácter auxiliar. Lo oportuno sería fijar el valor añadido que la sociedad aporta como consecuencia de la contratación de dichos profesionales para complementar la prestación de servicios que realiza el recurrente.

En la medida que con la contratación de estos profesionales la sociedad aporta un valor añadido a la labor realizada por el recurrente, se considera que el método del precio libre comparable no es adecuado para valorar las operaciones vinculadas. Aunque coincidimos con la Inspección en que, solo con los bienes de que dispone

la sociedad junto con los medios personales anteriormente indicados, no puede la sociedad por sí sola prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza el obligado tributario sin la participación del actor.

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

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

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

En méritos a lo expuesto procede estimar la demanda y declarar la nulidad de la liquidación por la incorrecta valoración de la operación vinculada, lo que acarrea la nulidad de la sanción derivada, sin necesidad de entrar en el análisis de la resolución sancionadora ni de pronunciamiento alguno sobre las cuestiones planteadas en la demanda con relación a la misma (sentencias de la Sección 5ª, de 4-04-2016, rec. 335/2014, y 18-07-2018, rec.804/2016).

SÉPTIMO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer a la demandada las costas del recurso, que se fijan en 2.000 €, más el IVA correspondiente, de conformidad con su número cuatro, en atención a la índole del asunto y la actuación de las partes.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por DOÑA María Angeles frente a la Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de fecha 26 de septiembre de 2023, que desestimó las reclamaciones económico administrativas acumuladas números NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y, NUM005 , frente al acuerdo de liquidación con clave NUM006 , derivado del Acta n.º NUM007 dictado por la AEAT relativo al IRPF de los ejercicios 2017 a 2019, por importe total a ingresar de 241.860,82 euros y frente al acuerdo de imposición de sanción con clave de liquidación NUM008 , derivado de la liquidación tributaria señalada, por importe total de 161.502,99 euros, respectivamente, que anulamos, así como los acuerdos de liquidación y sanción de que trae causa.

Y con imposición de las costas del recurso en los términos señalados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

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

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

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