

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ089967

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

Sentencia 870/2023, de 9 de marzo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2097/2021

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Valoración de las operaciones vinculadas.** *Agente licenciado de futbolistas. Intermediación en la contratación y traspaso de jugadores de futbol.* Comienza la Sala señalando que, la persona física, durante los ejercicios comprobados, es socio de la entidad recurrente, con una participación del 44,99%, y Consejero Delegado de la misma. Por tanto, de acuerdo con lo anterior y frente a los alegatos del escrito de demanda, la Sala concluye que existe vinculación entre dicha persona física y la sociedad recurrente. De ahí que las operaciones efectuadas entre ellos hayan de valorarse por su valor normal de mercado. Pues bien, a la vista de la actividad realizada por la sociedad (de sus medios y estructura) y de la actividad del socio (es el que posee Licencia como agente federado para ejercer la actividad, con acreditada experiencia y conocimiento del sector), éste constituye un elemento imprescindible y clave para el negocio y los servicios que presta la Sociedad por cuanto ésta no podría desarrollarse o lo haría de manera muy distinta si el socio se desentendiera de aquellas funciones. *Puerto seguro.* Afirma el Tribunal que en el «Pacto de Socios» suscrito entre los socios y la propia Sociedad consta un sueldo para el Consejero Delegado sin método conocido alguno ni debida valoración de las operaciones vinculadas. Únicamente se alude al sueldo del Consejero y a una retribución variable, a calcular según una fórmula que toma en consideración el porcentaje de ventas y la desviación de gastos operativos. A juicio de la Sala, lo anterior no es asimilable al método de análisis a que se refiere el puerto seguro, por lo que no puede prosperar el alegato de la demanda, cuando considera que el mejor comparable del valor de los servicios es el que se pactó. *Método de valoración aplicable.* Por lo que se refiere al método de determinación del precio de mercado, puede afirmarse que el método del precio libre comparable es la forma más directa y fiable de aplicar el principio de libre competencia, por lo que es preferible a cualquier otro método, (si bien ofrece la dificultad de que no concurren los elementos necesarios para su aplicación). En este caso, el acuerdo de liquidación pone de relieve que para valorar la operación vinculada (realizada entre la persona física y su sociedad) disponemos de un comparable que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser una operación realizada por la entidad vinculada con un independiente, esto es, los servicios cobrados por las prestaciones de servicios realizadas por la entidad. Por tanto, el comparable para cada operación será el valor de la relación entre la sociedad y los clientes de los que se obtienen los ingresos por los servicios prestados por la persona física. De aquí que ese comparable interno, a juicio de la Sala, satisfaga las condiciones exigibles al respecto en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente, habida cuenta el requisito legal de identidad (en este caso) o similitud del servicio, independencia de las partes (la sociedad y sus clientes) y circunstancias equiparables.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 16.

**PONENTE:***Doña Emilia Giménez Yuste.*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don HECTOR GARCIA MORAGO

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO SALA TSJ 2097/2021 - Recurso Sección nº 921/2021 A

Partes: TOP RADICAL SPORTS S.L. C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

**S E N T E N C I A** Nº 870

Ilmos/as. Sres/as.:

**PRESIDENTE:**

D<sup>ª</sup>. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

**MAGISTRADO/AS**

D. HÉCTOR GARCÍA MORAGO

D.<sup>a</sup> EMILIA GIMENEZ YUSTE

En la ciudad de Barcelona, a nueve de marzo de dos mil veintitrés.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo Recurso Sala TSJ 2097/2021 - recurso ordinario Sección nº 921/2021 A interpuesto por TOP RADICAL SPORTS S.L., representado por la Procuradora D<sup>ª</sup>. MARTA PRADERA RIVERO, contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada DOÑA EMILIA GIMÉNEZ YUSTE, quien expresa el parecer de la SALA.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por la Procuradora D<sup>ª</sup>. MARTA PRADERA RIVERO, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

#### **Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

#### **Tercero.**

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

#### **Cuarto.**

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Objeto del recurso.**

La representación procesal de TOP RADICAL SPORTS SL impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de 15 de abril de 2021, dictada en la reclamación núm. NUM000; NUM001 interpuesta contra dos acuerdos de liquidación dictados por la AEAT en Cataluña, Dependencia Regional de Inspección, por el concepto Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2012 a 2014 y contra un acuerdo de liquidación por el concepto retenciones a cuenta del rendimientos del trabajo / profesional de los ejercicios 2013 y 2014.

El TEARC estima en parte la reclamación en el sentido de que los dividendos distribuidos a los otros socios (48.734,18 euros en 2013 y 110.000 euros en 2014) deban minorar el importe del valor estimado para la retribución del socio. Asimismo, considera injustificado el ajuste secundario.

En cuanto a la liquidación por retenciones, nada se alega ni en la vía económico administrativa ni en esta sede.

**Segundo. Sobre la regularización practicada.**

La resolución impugnada trae causa de la actuación inspectora que ha procedido a regularizar el importe de la operación vinculada realizada entre el obligado tributario y su socio Santiago, aplicando el método del precio libre comparable para valorar a valor de mercado el servicio prestado a la sociedad por su socio (además del ajuste secundario anulado por el TEARC). Así en el acuerdo de liquidación por la operación vinculada se refleja en lo que interesa:

- El Sr. Santiago es, durante los ejercicios comprobados:

- . Socio de TRS, S.L. con una participación del 44,99%
- . Consejero Delegado de TRS, S.L.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, es indubitada la vinculación existente entre D. Santiago y la sociedad Top Radical Sports, S.L. conforme a los supuestos contemplados en las letras a) y b) del artículo 16.3 TRLIS.

- Existe una intervención material del Sr. Santiago en las prestaciones de servicios que TRS, S.L. factura a terceros.

En el curso de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo tanto con la entidad TRS, S.L. como con su socio Santiago se ha constatado que este último ejerce como Agente Licenciado de futbolistas, intermediando en la contratación y traspaso de estos futbolistas con clubes profesionales de fútbol, organizando su actividad profesional a través de la sociedad mercantil TOP RADICAL SPORTS, S.L. (TRS, S.L.).

No existen medios materiales propios dedicados a la consecución del objeto social del obligado, sino que los mismos son facilitados por la entidad SEQUOIA PARTNERS, S.L., abonándose por parte del obligado tributario facturas por la utilización de espacio de trabajo totalmente amueblado y equipos de oficina.

En relación con los medios personales utilizados en la actividad del obligado, la actividad de intermediación en la contratación y cesión de futbolistas que genera el importe neto de la cifra de negocios de TRS, S.L. se lleva a cabo a través de la intervención de su socio D. Santiago, que es quien materialmente presta los servicios de intermediación en su condición de Agente licenciado de futbolistas. Tal circunstancia resulta clara e indudable, tal y como se expone a continuación:

- El Sr. Santiago es socio, Consejero Delegado y autorizado en cuentas de TRS, S.L. y posee la titulación requerida por la Federación para la prestación de servicios de intermediación: es Agente con licencia federativa, por lo que cualquier actuación de TRS, S.L. requiere su intervención material.

- En la estructura de personal de TRS, S.L. se integra únicamente el Sr. Santiago, por tanto, es el citado Sr. Santiago quien realiza las prestaciones de los servicios facturados por TRS, S.L. Aunque consta la existencia en algunos casos de participación de terceros ajenos a TRS, S.L. en los servicios de ésta, tienen un peso específico pequeño en relación a la facturación de la entidad. En determinados casos, la participación de terceras personas obedece a acuerdos de reparto de las comisiones correspondientes, como en el caso de ADM BIZ LTD: Top Radical Sports S.L. factura al cliente último y recibe facturación del otro comisionista (comisión del 50% por el jugador Carlos Jesús (2013) o por el jugador Carlos Alberto (2014), ya que ADM BIZ consiguió las ofertas de fichaje). Además, la eventual participación de terceras personas no excluye la presencia del socio ni se lleva a cabo al margen del mismo.

- TRS, S.L. no posee medios materiales que contribuyan al desarrollo de la actividad de la empresa, por lo que los servicios de intermediación se prestan por TRS, S.L. esencialmente a través de sus medios personales, y ello porque se trata de servicios intuitu personae, es decir que los clientes contratan sus servicios porque los mismos van a ser prestados por una persona en concreto confiando en sus cualidades personales y su profesionalidad, en este caso la de Santiago.

- Los gastos de TRS, S.L. aparecen habitualmente referenciados a la persona del Sr. Santiago, sin que consten menciones a otras personas.

De todo lo anterior se concluye que, en la prestación de los servicios de intermediación facturados por Top Radical Sports, S.L. no tienen incidencia sus medios materiales, ostentando únicamente relevancia los medios personales. El núcleo central de la actividad desarrollada por el obligado tributario gira en torno a los servicios de representación e intermediación prestados por el Sr. Santiago, de tal manera que son estos servicios los que constituyen el valor añadido generado por la sociedad. Así se pone de manifiesto en los propios contratos suscritos por TRS, S.L. con terceros que han sido aportados en el procedimiento, los cuales son suscritos por el Sr. Santiago en su condición de Agente Licenciado.

Por todo ello queda acreditado que los servicios de intermediación facturados por TRS, S.L. se llevan a cabo esencialmente gracias a la prestación de idénticos servicios en el seno de TRS, S.L. por su socio D. Santiago.

Existe así una corriente de servicios del socio a la sociedad, corriente que constituye operación vinculada atendiendo al grado de participación del socio.

En retribución de los servicios recibidos, TRS, S.L. satisface sueldo al Sr. Santiago. Las cantidades que la sociedad deduce por ello, como gastos de personal, son:

RETRIBUCIÓN Santiago 149.999,96 en 2012, 199.999,96 en 2013 y 99.999,96 en 2014.

- Una vez determinado que los servicios prestados por Don Santiago a la sociedad TOP RADICAL SPORTS, S.L. constituyen operaciones vinculadas, se procede a su valoración:

Artículo 16.1. TRLIS "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. "

Conforme al artículo 16.6 del RIS el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio o profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan determinados requisitos.

El artículo 16.6 letra b) del RIS establece que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a), es decir al resultado correlacionado con la actividad profesional sin tener en consideración la retribución percibida por el socio.

En este caso, el valor convenido no es superior al 85% del resultado previo, no cumpliéndose el requisito previsto en la letra b) del artículo 16.6 del RIS en ninguno de los ejercicios objeto de comprobación.

La totalidad de magnitudes correspondientes a ingresos y gastos registrados en la sociedad se corresponden con la actividad profesional objeto de análisis. Por ello a efectos del determinar el resultado previo al que se refiere el artículo 16.6 b) del RIS, los ajustes a realizar serán por los gastos que han sido considerados como no deducibles y el ajuste por los gastos deducidos por la sociedad en concepto de retribución al socio profesional.

A continuación se compara el valor convenido con el 85% del resultado previo a que se refiere la letra a) del artículo 16.6 del RIS resultando que el valor convenido no es superior al 85% del resultado previo, no cumpliéndose el requisito previsto en la letra b) del artículo 16.6 del RIS en ninguno de los ejercicios objeto de comprobación.

Por tanto, la entidad TOP RADICAL SPORTS, S.L. no cumple con todos y cada uno de los requisitos del artículo 16.6 del RIS, por lo que no puede presumirse que el valor convenido sea el de mercado, siendo necesario valorar los servicios prestados a valor de mercado.

- Para la determinación del precio de mercado hay que comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para ello corresponde realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

#### 1. Características de los servicios prestados.

Las operaciones vinculadas aquí analizadas se refieren exclusivamente a las prestaciones de servicios que el Sr. Santiago presta a la sociedad TOP RADICAL SPORTS, S.L.

En el presente caso estamos indubitablemente ante un supuesto de prestación de servicios de carácter personalísimo puesto que lo trascendental del servicio radica en la licencia como agente federado y las cualidades profesionales del Sr. Santiago, y particularmente en los contactos personales que le garantizan el acceso a los jugadores profesionales a quienes en última instancia se les presta los servicios de intermediación. Realiza las gestiones necesarias para realizar sus traspasos profesionales, basándose el servicio prestado en la pericia del

profesional del Agente licenciado Don Santiago, con independencia de que éste haya decidido organizar su actividad profesional en el marco y bajo la estructura de una entidad mercantil. La entidad Top Radical Sports, S.L. no realiza otros servicios distintos a los de intermediación realizados por el Sr. Santiago.

## 2. Análisis funcional.

De acuerdo al punto 1.42 de las DOCDE, el análisis funcional requiere examinar los activos utilizados en estas prestaciones, las funciones realizadas por cada parte vinculada y los riesgos asumidos por las mismas.

### 2.1- Activos.

El Sr. Santiago decide organizar su actividad profesional a través de la sociedad mercantil Top Radical Sports, S.L. entidad que como se ha puesto de manifiesto no cuenta con medios materiales propios (se los facilita Sequoia Partners, S.L.) y, en cuanto a los personales, el Sr. Santiago aporta sus contactos y experiencia acumulada en el mundo de los futbolistas.

Dichos medios se dedican a la consecución de su objeto social. Por tanto, el núcleo central de la actividad desarrollada por TRS, S.L. gira en torno a los servicios de intermediación prestados por el Sr. Santiago, de tal manera que son estos servicios los que constituyen el valor añadido generado por la sociedad, y en consecuencia identifican al propio Sr. Santiago como el principal activo inmaterial con el que cuenta la sociedad.

Los servicios prestados por el socio a la sociedad constituyen la materialización de intangibles difícilmente valorables, determinados no solo por la habilidad y capacitación personal y profesional del socio que presta el servicio a la sociedad, sino también por un conjunto de factores como las relaciones personales o los contactos determinantes de la cartera de clientes finales.

Es decir, para la consecución de los ingresos, la sociedad cuenta con un activo fundamental: el Sr. Santiago, siendo el resto de activos totalmente prescindibles y secundarios.

### 2.2- Funciones.

En la propia descripción de las funciones asumidas por el Sr. Santiago, que constan aportadas al procedimiento, ponen de manifiesto que es el propio Sr. Santiago quien asume las principales funciones en la sociedad, en concreto, tal y como se recoge en las diligencias extendidas:

" Santiago tiene licencia de Agente, requisito federativo, conocedor del mundo del futbol, con contacto con los clubes y presta servicios de asesoramiento a los clientes (...)"

"TOP RADICAL SPORTS, S.L. es una empresa de consultoría deportiva, y más concretamente vinculada al mundo del futbol, que presta sus servicios de asesoramiento a clientes repartidos por todo el mundo. Entre otros servicios se encarga de la intermediación en el traspaso y cesión de futbolistas entre Clubes.

Para la prestación de servicios de intermediación se requiere de la intervención de una gente con licencia federativa. En el caso que nos ocupa, dicha función la ejecuta D. Santiago"

Adicionalmente, se aprecia como el Sr. Santiago en su doble condición de Agente de futbolistas y de representante legal de la entidad TRS, S.L. (es Consejero Delegado) suscribe la totalidad de los contratos aportados con clientes.

En el caso que nos ocupa, al no tener empleados, es evidente que si no fuera por el señor Santiago la sociedad TOP RADICAL SPORTS, S.L. no podría prestar servicios porque carecería de personal cualificado.

Por consiguiente, las funciones desarrolladas por la persona física son, en términos de sustantividad económica, el único "valor añadido" en la sociedad, ya que la sociedad no realiza ninguna otra función distinta a las realizadas por su socio. Por tanto, son las funciones desarrolladas por el socio Sr. Santiago las que permiten la obtención de ingresos por parte de la sociedad.

### 2.3- Riesgos.

Difícilmente podemos apreciar que haya un verdadero reparto de riesgos, ya que al ser las actuaciones del Sr. Santiago tan personales, no cabe entender que la prestación de sus servicios a una sociedad vinculada pueda aliviar sus responsabilidades frente a los clientes terceros.

Sí existe una limitación de responsabilidad genérica desde el momento en que la persona física responde de sus obligaciones con todo su patrimonio presente y futuro, mientras que la sociedad sólo lo hace hasta consumir su patrimonio.

## 3.- Análisis contractual.

En la documentación y contratos aportados suscritos por TRS, S.L. se deja constancia de que el Sr. Santiago, Agente licenciado de futbolistas, ostenta la representación legal de la entidad TRS, S.L. Ello habilita contractualmente para que las contraprestaciones pactadas sean satisfechas a TRS, S.L.

Se suscribe en fecha 17 de febrero de 2012 el documento "Pacto de Socios" de TRS, S.L. en el que en su punto 4 "Dirección y Gestión de la Sociedad" .

En dicho documento suscrito por los socios de la mercantil se fija la retribución del Sr. Santiago en un salario anual fijo correspondiente a su condición de Consejero Delegado, asumiendo por ello las funciones del cargo, y en una parte variable, sujeta al cumplimiento de los objetivos aprobados por la Junta General. Pero en dicho contrato no se recogen los términos definitorios de los servicios que el Sr. Santiago presta a la sociedad.

En el caso de los servicios de la sociedad frente a terceros, por tratarse de servicios prestados a terceras personas no vinculadas, debe considerarse que los precios pactados son los de mercado.

#### 4.- Características de los mercados

Respecto a las características de los mercados hay que entender que existe identidad entre el mercado en el que se mueve la sociedad, definido de forma material por los clientes a los que se dirige y los servicios que se les han ofrecido, y el mercado en el que el socio profesional interviene, dado que es precisamente este mercado, con los parámetros concretos de clientes y servicios ofertados a los mismos, en el que el socio interviene.

Es evidente que estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales, cualidades innatas, contactos y experiencia acumulada de la persona o personas involucradas en la prestación del servicio.

Los elementos desarrollados llevan a concluir que pese a que la operatoria jurídica implica la prestación de servicios de D. Santiago a TRS, S.L. y la posterior prestación de ésta a los clientes finales, desde un punto de vista económico (punto de vista que es el que hay que tener en cuenta para valorar a mercado las operaciones), lo que tenemos aquí es que las prestaciones de servicios a los clientes son realizadas de forma personal y directa por D. Santiago, mientras que TRS, S.L. desarrolla una función de mero apoyo de estas operaciones.

A los meros efectos de la valoración de las operaciones, ésta es la realidad económica a la que debemos atender, con independencia de que la forma jurídica sea legítimamente otra.

Entenderemos que D. Santiago realiza las funciones consistentes en la prestación de servicios como intermediario en la contratación y traspaso de jugadores de fútbol y que la sociedad TOP RADICAL SPORTS, S.L. realiza la función de prestación de servicios de apoyo.

- Para valorar la operación vinculada (realizada entre la persona física y su sociedad), disponemos de un comparable que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser una operación realizada por la entidad vinculada con un independiente, esto es, los servicios cobrados por las prestaciones de servicios realizadas por la entidad TOP RADICAL SPORTS, S.L.

Por tanto, el comparable para cada operación será el valor de la relación entre la sociedad Top Radical Sports, S.L., y los clientes de los que se obtienen los ingresos por los servicios prestados por la persona física D. Santiago.

El método que se estima más adecuado en este caso es el previsto en el 16.4.1.a) del TRLIS: el método del precio libre comparable. Según este método, 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.

Los servicios que la sociedad presta a sus clientes son idénticos a los que el socio presta a la sociedad.

- Se prestan a personas independientes de la sociedad.
- Se prestan en las mismas circunstancias que las referidas a la relación socio-sociedad.
- El propio socio es quien interviene materialmente en la prestación de los servicios a los clientes últimos.
- Se prestan a precios de mercado libre.

La valoración tendrá que ser realizada, por tanto, en sede de la sociedad, que es donde encontramos las operaciones objeto de contraste. De acuerdo con lo expuesto, el criterio para la aplicación del precio libre comparable consiste en efectuar, sobre la base de las operaciones equiparables, las correcciones que, en su caso, se estimen oportunas para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de las operaciones y, en concreto, los gastos relacionados con la actividad en los que haya podido incurrir la sociedad.

Entre estos gastos se incluyen los gastos de explotación, sin tener en cuenta ni los gastos de personal del obligado tributario que representan precisamente la operación que se pretende valorar, ni los gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles sobre los importes facturados deben efectuarse las necesarias correcciones para determinar la valoración de los servicios prestados por el socio.

En este caso, dichas correcciones corresponden a la deducción de aquellos gastos relacionados con los importes facturados. Así, la valoración de mercado vendrá determinada por el resultado obtenido en la prestación del servicio minorado por los gastos necesarios para la obtención de los mismos.

Por tanto, de acuerdo con todo lo anterior, el valor de mercado correspondiente a los servicios prestados por el D. Santiago a la sociedad TOP RADICAL SPORTS, S.L. es el siguiente:

2012	2013	2014	
Ingresos computables	509.024,09	365.941,18	657.914,17
Gastos deducibles	134.450,01	125.783,53	155.722,58
Valor de mercado servicios prestados por D. Santiago	374.574,08	240.157,65	502.191,59

- Calificación de la renta imputada al socio como consecuencia de la valoración de las operaciones.

Una vez valorada la actividad de D. Santiago en la sociedad TOP RADICAL SPORTS, S.L. sólo resta calificar la renta a efectos de su posible imputación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Así, las operaciones llevadas a cabo por el Sr. Santiago en la sociedad TOP RADICAL SPORTS, S.L. se corresponden esencialmente con la prestación de servicios de carácter personal relativos a servicios de intermediación en la contratación y traspaso de jugadores de fútbol.

En este sentido, la Inspección ha considerado que la valoración de dicha prestación de servicios constituirá para D. Santiago un ingreso en concepto de actividades económicas, modificándose la calificación dada por el mismo en los distintos ejercicios, que los había considerado rendimientos del trabajo.

- Este ajuste primario vendrá determinado por la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado según lo calculado en el apartado anterior. Como consecuencia de ello se incrementa el gasto por prestaciones de servicios profesionales deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad TOP RADICAL SPORTS, S.L.

### **Tercero.** *Posición de las partes.*

1.- La actora solicita que se anule la resolución impugnada y en defensa de su pretensión sostiene en síntesis que el valor que se determinó en el Pacto entre Socios era un valor de mercado que hubiera debido utilizarse como comparable. A tal efecto, aporta el Pacto de Socios de 12 de marzo de 2012. Indica que no se trata de partes vinculadas.

La Sociedad presta servicios a los clubs y a los jugadores. Sequoia y Duoq Management aportan capital y línea de crédito hasta 200 mil euros. Santiago percibe un sueldo de 100 mil euros fijo y según alcance objetivos un sueldo variable hasta 100 mil más. Se trata de un pacto realizado en condiciones de mercado. La Inspección aplica la operación de modo simplista. La Sociedad no sólo ofrece servicios de agente, sino que aporta la seguridad y estabilidad de una empresa, solvencia y continuidad en el negocio, que el Sr. Santiago no posee por sí solo. La responsabilidad es de la Sociedad, no del Sr. Santiago y no es un mero mecanismo interpuesto. El valor pactado es el valor de mercado. El Sr. Santiago no se vio capaz de iniciar la actividad por sí solo, y requiere apoyo financiero, administrativo y estratégico, garantizarse ingresos, posibilidad de expansión etc.

El mejor comparable es el valor que se pactó, que valora en condiciones de mercado el servicio entre personas no vinculadas. Es un valor más estable en el tiempo, es fijo y no sujeto a posible evolución negativa de ventas de la sociedad. Se tiene en cuenta que la Sociedad tiene más medios que el Sr. Santiago. Además, es posible valorar las operaciones con otros elementos distintos a los del artículo 16 del TRLIS. De entenderse que se trata de una operación vinculada, el Pacto es correcto. El Sr. Santiago no puede alterar o controlar la retribución a satisfacer por la sociedad. La tesis de la Administración vacía de contenido la figura de los socios capitalistas.

Pone de relieve que la Administración no le reclamó documentación alguna acreditativa de la operación vinculada que procede a regularizar. Si se presume que existe una documentación, la Administración debe pedirla y en este caso nunca se le pidió documentación relativa a operaciones vinculadas. La Administración está obligada a impulsar de oficio el procedimiento y debió pedir documentación relativa al valor de los servicios. Se valida que la Administración regularice por operaciones vinculadas sin pedir ni analizar documentación alguna.

A su juicio, el TEARC determina el valor aportado por Sequoia Partners y Duoq Management. El TEARC reconoce que estas sociedades ejercen funciones a la sociedad y determina que el valor del servicio es el valor del dividendo. Pero ese valor se debería haber determinado en el seno de un procedimiento de comprobación con todas las garantías. El TEARC se excede de sus funciones. Se da plena validez al Pacto de Socios, en el que se establece el sueldo del Sr. Santiago y los dividendos de Sequoia y Duoq, y si el pacto es válido para los dividendos ha de serlo también para el sueldo. El TEARC viene a considerar que las cantidades no retribuidas a Sequoia y Duoq se imputan al Sr. Santiago y los fondos propios de éstas se consideran retribución de Santiago. La solución del TEARC no es ajustada a derecho.

2.- Por el Abogado del Estado se mantiene la conformidad a derecho de la resolución impugnada. El Pacto vincula a los socios y a TOP RADICAL SPORTS. Es de fecha 2012, posterior a la fecha de constitución de TOP en 2009.

El elemento nuclear es la actuación y gestión del Sr. Santiago, hasta el punto de que es causa de resolución que el profesional dejara de estar vinculado a la sociedad.

El domicilio de TOP es el mismo al de Sequoia y el Sr. Santiago.

La actividad se inicia en 2011. Los ingresos de la Sociedad son superiores a los del Sr. Santiago, sin cuya participación no podría desarrollar la actividad social. TOP carece de elementos afectos, aunque recibe apoyo logístico por parte de Sequoia.

Procede el régimen de operaciones vinculadas. No es cierto que el TEARC admitiese que el Pacto es entre terceros no relacionados, como resulta del fundamento de derecho quinto de la resolución. El Pacto es un contrato de los socios entre sí y entre éstos y la sociedad, que no pueden considerarse terceros. El Pacto sólo se explica y justifica por el vínculo societario previo: primero existe la relación societaria previa y luego el pacto.

La inversión no es el elemento esencial para el desarrollo del negocio. Destaca la importancia social del Sr. Santiago, que es el elemento decisivo para el funcionamiento de la sociedad. Existe una enorme diferencia entre la retribución de la sociedad y la del socio.

En cuanto a la falta de requerimiento de la documentación, conforme al artículo 99.6 LGT, no es necesario abrir un periodo de práctica de prueba y conforme al artículo 34.1 LGT, la parte tiene derecho a formular alegaciones y presentar documentos. Pudo aportar lo que estimase conveniente y se refería a trabajos anteriores, pero sólo aportó el IRPF de Sr. Santiago.

En cuanto a la extralimitación el TEARC, conforme al artículo 239 LGT, puede decidir todas las cuestiones y anular actos total o parcialmente. Lo único que hace, a la vista del expediente, es deducir del valor de mercado los dividendos según la información obrante en el expediente. No existe vicio procedimental que requiera retrotraer.

#### **Cuarto.** *Sobre la falta de requerimiento de documentación.*

1.- Por razones de orden procesal, examinamos en primer lugar la alegada infracción del procedimiento, consistente en que la Administración debió requerir a la parte a fin de que aportase la documentación relativa a las operaciones vinculadas.

En este sentido, la resolución impugnada da respuesta en el primer fundamento de derecho a idéntica alegación, al considerar (FJ cuarto):

<< La primera alegación del reclamante es de índole procedimental en el sentido de "que no se le ha conferido momento alguno para justificar la valoración de las operaciones realizadas ni trámite alguno para aportar la documentación acreditativa de la misma" y que sólo se enteró de que la valoración iba a ser objeto de ajuste con ocasión de la última visita realizada en la que se le comunicó la apertura del trámite de audiencia.

Pese a la queja del reclamante, lo cierto es que no se señala ningún trámite concreto del procedimiento que haya sido omitido por el órgano de aplicación de los tributos. En este sentido es de ver que tal como establece el artículo 99.6 LGT "para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados", por tanto, la aportación de pruebas y documentos al expediente no ha de venir necesariamente inducida y pautada por la administración, pues al interesado le asiste, ex artículo 34.1.1) LGT, el "derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución". Tales derechos no han sido cercenados, dado que el interesado, conocía el alcance general de las actuaciones que se estaban llevando a cabo y pudo aportar todo aquello que consideró conveniente a su derecho durante la instrucción del procedimiento y también durante el trámite de audiencia e, incluso, frente a este propio Tribunal, por lo que se desestiman las alegaciones.>>

2.- La Sala comparte los anteriores razonamientos del TEARC, a lo que cabe añadir que en el acuerdo de notificación de inicio de las actuaciones se adjuntaba un anexo informativo en el que, entre otros extremos, se le informaba de su derecho a << formular alegaciones a aportar documentos en cualquier momento anterior al trámite de audiencia que serán tenidos en cuenta al redactar la correspondiente propuesta de resolución>>, derecho que por lo demás fue ejercido por la obligada tributaria al aportar los documentos que estimó oportuno, como es de ver en el expediente.

A su vez, la actora mantiene que la Inspección presume que existe una documentación a cuya elaboración venía obligada, pero no se le requirió que la aporte y procedió a practicar la liquidación partiendo de la inexistencia de dicha documentación.

De entrada, no se indica qué documentación en poder de la Sociedad no le fue requerida, además de que tampoco en esta sede ha aportado documentación distinta a la que ya obra en el expediente, en concreto, acompaña el "Pacto de Socios" de fecha 12 de marzo de 2012 que ya presentó ante la Inspección.

Y es que la Sociedad lo que mantiene y da por supuesto es que no existe vinculación entre las partes y, por lo tanto, no existen operaciones vinculadas y a partir de lo anterior, viene a cuestionar la actuación de la Inspección. No obstante, la actuación inspectora encuentra cobertura en las previsiones del artículo 16.1.2º del TRLIS, cuando establece que " 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".

En este sentido, el acuerdo de liquidación ya indica que dicho artículo habilita a la Administración para comprobar que las operaciones entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado, y para efectuar las correcciones valorativas que procedan.

De otro lado, no es que la Inspección practique la liquidación sin haberle requerido que aportase la documentación referida a operaciones vinculadas, sino que al concluir que existe vinculación entre las partes, advierte que conforme a los artículos 18 y siguientes del Reglamento del Impuesto, los obligados TRS, S.L. y D. Santiago tienen obligación de llevar a cabo la documentación por las operaciones vinculadas acaecidas en los ejercicios 2012 y 2014, al superar los límites establecidos que exigen la llevanza de documentación, al ser el valor de mercado de las operaciones vinculadas realizadas en dichos ejercicios 374.574,08 y 502.191,59, respectivamente. Y que en este caso, la operación vinculada no resulta documentada por las partes.

Por lo tanto, no se aprecia el denunciado defecto procedimental.

**Quinto.** *Sobre la existencia de vinculación entre las partes y la valoración por su valor de mercado de las operaciones vinculadas.*

1.- El artículo 16.3 del TRLIS dispone que:

" 3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores (...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho."

D. Santiago es, durante los ejercicios comprobados:

- Socio de TOP RADICAL SPORTS, S.L. con una participación del 44,99%
- Consejero Delegado de TOP RADICAL SPORTS, S.L.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior y frente a los alegatos del escrito de demanda, hemos de concluir que existe vinculación entre D. Santiago y la sociedad TOP RADICAL SPORTS, S.L. conforme a los supuestos contemplados en las letras a) y b) del artículo 16.3 TRLIS. De ahí que las operaciones efectuadas entre el Sr. Santiago y la sociedad TOP RADICAL hayan de valorarse por su valor normal de mercado.

No enerva la anterior conclusión, el "Pacto de Socios" suscrito entre los socios de TOP RADICAL y la propia Sociedad TOP RADICAL, pues como certeramente pone de relieve el Abogado del Estado, la sociedad TOP existe con anterioridad al Pacto y todos los firmantes del Pacto, incluida TOP, forman parte de la relación societaria previa. Lo que impide que puedan considerarse terceros, a los efectos de no aplicar el ajuste por operaciones vinculadas. Añadir que mediante escritura de fecha 26-02-2016, se cambia el domicilio social al actual, Avda. Alcalde Barnils, 72 de Sant Cugat del Vallés, Barcelona, siendo este también el domicilio fiscal del obligado y que el domicilio social del obligado coincide en cada caso con el domicilio de la entidad SEQUOIA PARTNERS, S.L.

2.- Las reglas previstas para las operaciones vinculadas se justifican por la relación existente entre las partes contratantes, y su finalidad es clara y unívoca: evitar la elusión fiscal que puede obtenerse con el uso de precios de conveniencia que transfieran bases imponibles entre los contratantes, habiéndose configurado como una potestad de la Administración hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que modificó el artículo 16 del Texto Refundido de la LIS (RD Legislativo 4/2004), que la convirtió en "regla de valoración imperativa para contribuyentes y Administración".

En efecto, para todos los periodos impositivos iniciados tras la reforma del art. 16 TRLIS por la Ley 36/2006, existe la obligación por parte de los sujetos pasivos de valorar las operaciones vinculadas entre personas o entidades vinculadas por su valor de mercado.

Como señala la Inspección, a la vista de la actividad realizada por la sociedad (de sus medios y estructura) y de la actividad del Sr. Santiago (es el que posee Licencia como agente federado para ejercer la actividad, con acreditada experiencia y conocimiento del sector), éste constituye un elemento imprescindible y clave para el negocio y los servicios que presta la Sociedad por cuanto ésta no podría desarrollarse o lo haría de manera muy distinta si el Sr. Santiago se desentendiera de aquellas funciones, hasta el punto de que el Pacto de Socios prevé en la cláusula 10 que " si en cualquier momento D. Santiago dejara de estar vinculado a la sociedad tanto a nivel accionarial como a nivel profesional, las reglas de inversión y funcionamiento previstas en la presente carta de adhesión quedarán sin efecto y la sociedad, a partir de ese momento, pasará a regirse por las disposiciones ordinarias de la Ley de sociedades de Capital ".

3.- En este caso, el acuerdo de liquidación razona que no se cumplen los requisitos que prevé el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio (en la versión aplicable). Dicho precepto blindo el valor declarado por el obligado tributario frente a posibles modificaciones por la Administración, siempre y cuando se cumplan una serie de condiciones, que no concurren en este caso.

En el tantas veces citado "Pacto de Socios" suscrito entre los socios de TOP RADICAL y la propia Sociedad TOP RADICAL, consta un sueldo para el Sr. Santiago, sin método conocido alguno, ni debida valoración de las operaciones vinculadas. Únicamente se alude al sueldo del Consejero y a una retribución variable, a calcular según una fórmula que toma en consideración el porcentaje de ventas y la desviación de gastos operativos. A juicio de la Sala, lo anterior no es asimilable al método de análisis a que se refiere el artículo 16.1 del Reglamento del Impuesto (en la versión aplicable) conforme al cual " a los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían

acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del art. 16 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".

De ahí que no pueda prosperar el alegato de la demanda, cuando considera que el mejor comparable del valor de los servicios es el que se pactó.

**4.-** Así las cosas, por lo que se refiere al método de determinación del precio de mercado, puede afirmarse que el método del precio libre comparable es la forma más directa y fiable de aplicar el principio de libre concurrencia, por lo que es preferible a cualquier otro método, (si bien ofrece la dificultad de que no concurren los elementos necesarios para su aplicación).

En este caso, el acuerdo de liquidación pone de relieve que para valorar la operación vinculada (realizada entre la persona física y su sociedad), disponemos de un comparable que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser una operación realizada por la entidad vinculada con un independiente, esto es, los servicios cobrados por las prestaciones de servicios realizadas por la entidad TOP RADICAL SPORTS, S.L.

Por tanto, el comparable para cada operación será el valor de la relación entre la sociedad Top Radical Sports, S.L., y los clientes de los que se obtienen los ingresos por los servicios prestados por la persona física D. Santiago.

El método que se estima más adecuado en este caso es el previsto en el 16.4.1.a) del TRLIS: el método del precio libre comparable. Según este método, 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.

**5.-** En efecto, el principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las realizadas entre empresas independientes. Ya se ha visto en el fundamento de derecho segundo las circunstancias por las que la Inspección acude a un comparable interno, que a nuestro juicio satisface las condiciones exigibles al respecto en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente, habida cuenta el requisito legal de identidad (en este caso) o similitud del servicio, independencia de las partes (la sociedad y sus clientes) y circunstancias equiparables.

#### **Sexto.** *Sobre el error de la resolución y el exceso de las funciones por parte del TEARC.*

**1.-** Sostiene la demandante que el TEARC se excede en sus atribuciones, por cuanto reconoce la existencia de unas funciones prestadas por SEQUOIA y DUOQ a TOP, y determina que el valor del servicio prestado por las mismas es el valor del dividendo, cuando para determinar el valor ha de acudir a un procedimiento de comprobación.

Añade que en el Pacto se determina el sueldo del Sr. Santiago y las cantidades a retribuir a favor de SEQUOIA y DUOQ (los dividendos), por lo que no puede otorgarse validez a unas retribuciones y a otras no. Además, imputa el mayor valor de los fondos propios que SEQUOIA y DUOQ hacen suyos, como rendimientos del Sr. Santiago, lo cual es incorrecto.

**2.-** Pues bien, la resolución impugnada lo que concluye es que para valorar la operación vinculada -el valor estimado para la retribución del socio-, deben restarse los dividendos distribuidos a los otros socios, pues en otro caso se tributaría una renta superior a la generada. De ahí que se estime en parte la reclamación.

Lo anterior, se mire por donde se mire, no implica extralimitarse en la función revisora del TEARC o fijar el valor aportado por las sociedades, sin perjuicio de las consideraciones que luego hace la resolución impugnada, que sólo pueden ser vistas como un obiter dictum, cuando añade que, además, de esta manera, se estarían retribuyendo las funciones de los otros socios. No debe perderse de vista la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, según la cual, los simples "obiter dicta", cuanto tales, y con independencia de su mayor o menor acierto, no permiten fundar con éxito un motivo de impugnación. Tales razonamientos supletorios o a mayor abundamiento, no pueden llevar a la conclusión indicada, además de que no tienen reflejo en la anulación parcial del acto, que se limita a minorar el importe del valor estimado para la retribución del socio.

#### **Séptimo.** *sobre las costas procesales.*

Procede imponer las costas a la parte actora, de acuerdo con lo previsto en el artículo 139 LRJCA, si bien atendida la facultad de moderación que el apartado cuarto del propio artículo concede a este Tribunal, hasta el límite de 2.000 euros, por todos los conceptos.

**FALLO:**

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por TOP RADICAL SPORTS SL, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 15 de abril de 2021, a la que se contrae la presente litis, con imposición de costas a la actora, hasta el límite de 2.000 euros, por todos los conceptos.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme, contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

**PUBLICACIÓN.-** La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente . Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.