

CEF.- Fiscal Impuestos

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ091664

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA RIOJA

Sentencia 253/2023, de 9 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 115/2021

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Servicios no personalísimos. *Servicios de asesoramiento fiscal y contable y asesoramiento laboral y mercantil.* Los servicios prestados por la socia consisten fundamentalmente en asesoramiento fiscal y contable a los clientes de la sociedad. Los servicios prestados por el socio son esencialmente, de asesoramiento laboral y mercantil. Ninguno de ellos percibe retribución como administrador porque el cargo es gratuito. Tal y como establece reiterada jurisprudencia, 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. Ahora bien, afirma la Sala que el servicio prestado por la mercantil no es un servicio personalísimo, pues podría haber realizado dicho servicio otro profesional del sector con similar experiencia y formación. En ese caso, la sociedad pagaría según mercado el salario correspondiente, que es el que los socios recibían. La sociedad cuenta a todos los efectos con medios materiales y personales (doce trabajadores) para realizar una actividad económica. Se da por probada la existencia de tales medios humanos y logísticos en los ejercicios 2012 y 2013, que además es admitida por la Administración. Se debe atribuir la existencia de un valor económico intrínseco a la estructura de medios personales y materiales de la sociedad, con independencia de la aportación de los socios. La estructura genera por sí misma un beneficio que ha de tenerse en cuenta. El análisis de la estructura de los recursos materiales y profesionales de la mercantil lleva a la Sala a afirmar que se genera valor añadido por la sociedad, por tanto, los beneficios de dicha mercantil no pueden ser imputados sólo a la dedicación de los socios. La mercantil ofrece a sus clientes un servicio de asesoramiento económico integral que comprende: Asesoramiento fiscal, asesoramiento contable, asesoramiento mercantil, asesoramiento laboral, mecanización laboral, mecanización contable, confección de declaraciones fiscales e intermediación de seguros. En conclusión, no siendo un servicio personalísimo y, dadas las circunstancias expuestas, no puede afirmarse que el servicio que prestan los socios a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad a terceros independientes es sustancialmente el mismo, pues la mercantil aporta un sustancial valor añadido al trabajo de los socios. El trabajo realizado por los socios para la Sociedad no produce el mismo resultado que el ofrecido por la mercantil a sus clientes. Asimismo, se indica que, sin perjuicio de que la categoría reflejada en la contratación del personal no se identifica con la realidad desarrollada en la empresa en cuanto a capacidad y eficacia laboral de dichos empleados, de facto se ha demostrado que nos encontramos ante empleados con titulación superior y con capacidad para desarrollar servicios de asesoramiento. Es imprescindible valorar, como un elemento más, las funciones desempeñadas por el personal contratado para poder analizar si dichos medios personales generan o no valor añadido en esta empresa. Por tanto, a juicio de la Sala el método de valoración realizado por la Inspección no resulta conforme a derecho pues el resultado de la actividad de la mercantil se imputa a los socios íntegramente. El comparable interno utilizado para la valoración no es el adecuado pues, como ya hemos indicado, el servicio que presta la mercantil a sus clientes y el que los socios prestan a la sociedad no son el mismo servicio. En conclusión, dadas las circunstancias concurrentes y los fundamentos fácticos y jurídicos expuestos, ha de afirmarse que hay una errónea calificación como servicio personalísimo en el trabajo realizado por los socios, por ello la valoración de la operación vinculada, en cuanto a los servicios que los socios han prestado a la sociedad, ha seguido criterios indebidos, y por lo tanto dicha valoración ha de ser anulada. El acto administrativo impugnado, en consecuencia, no es conforme al ordenamiento jurídico, por lo que el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado y, en consecuencia, anularse la resolución objeto de recurso.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

CEF.- Fiscal Impuestos

Doña María Elena Crespo Arce.

Magistrados:

Don JESUS MIGUEL ESCANILLA PALLAS
Don MONICA MATUTE LOZANO
Don MARIA ELENA CRESPO ARCE

T.S.J.LA RIOJA SALA CON/AD

LOGROÑO

SENTENCIA: 00253/2023 T.S.J.LA RIOJA SALA CON/AD

LOGROÑO

SENTENCIA: 00253/2023

Equipo/usuario: ECG Modelo: N11600 MARQUES DE MURRIETA 45-47

Correo electrónico: tsj.contencioso@larioja.org N.I.G: 26089 33 3 2021 0000110

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000115 /2021

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De ASERCONTA, S.L.

ABOGADO JAVIER CARLOS BARINAGA MARTIN PROCURADOR sra.DODERO DE SOLANO

Contra TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA RIOJA

ABOGADO DEL ESTADO

Ilustrísimos Señores:

Presidente:

Don Jesús Miguel Escanilla Pallás

Magistrados:

Doña Mónica Matute Lozano

Doña María Elena Crespo Arce

SENTENCIA Nº 253/2023

En la ciudad de Logroño, a 9 de noviembre de 2023

Vistos los autos correspondientes al recurso contencioso-administrativo sustanciado en esta Sala y tramitado conforme a las reglas del procedimiento ordinario, a instancia de ASERCONTA S.L., representada por la Procuradora Dª Regina Dodero de Solano y defendida por el letrado Carlos Barinaga, siendo demandado el TEAR de la Rioja, representado y defendido, a su vez, por el Abogado del Estado.

I.-ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

CEF.- Fiscal Impuestos

Mediante escrito presentado se interpuso ante esta Sala recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR de La Rioja, dictada el 31 de marzo de 2021 en la que se acuerda la desestimación de la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta frente al Acuerdo de liquidación a través del que se regularizó la situación tributaria de Aserconta SL por el concepto de Impuesto de Sociedades relativo a los ejercicios 2012 y 2013, en lo que respecta a la regularización por operaciones vinculadas, art. 16 TRLIS.

Segundo.

Que previos los oportunos trámites, la parte recurrente formalizó su demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando sentencia estimatoria del recurso interpuesto y las declaraciones correspondientes en relación con la actuación administrativa impugnada.

Tercero.

Que asimismo se confirió traslado a la Administración demandada para contestación a la demanda, lo que se verificó, en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, la parte terminó suplicando el mantenimiento de la actuación administrativa recurrida.

Cuarto.

Continuando el recurso por sus trámites, se señaló para votación y fallo del asunto, el día 10 de mayo de 2023; por razones de funcionamiento de la Sala, hubo de celebrarse la deliberación el día 20 de septiembre, en que se reunió, al efecto, la Sala.

Quinto.

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

VISTOS.- Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. Dª María Elena Crespo Arce.-

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAR de La Rioja de 31 de marzo de 2021 en la que se acuerda la desestimación de la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta frente al Acuerdo de liquidación dictado el 17 de septiembre de 2018 por la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de La Rioja, de la AEAT, a través del que se regularizó la situación tributaria de Aserconta SL por el concepto de Impuesto de Sociedades relativo a los ejercicios 2012 y 2013, en lo que respecta a la regularización por operaciones vinculadas, art. 16 TRLIS.

Segundo.

La actora solicitó en su demanda que se dejase sin efecto la Resolución del TEAR de La Rioja, con fecha 31 de marzo de 2021 dictada por el TEAR de La Rioja en la que se acordó la desestimación de la reclamación económico- administrativa interpuesta frente al Acuerdo de liquidación en el que se regularizó la situación tributaria de la recurrente por el concepto tributario Impuesto de Sociedades, en los períodos impositivos 2012 y 2013.

Tercero.

La cuestión nuclear a determinar es si la valoración de los servicios realizada por la Inspección de los Tributos y refrendada por el TEAR de La Rioja en la Resolución objeto de recurso es ajustada a derecho y responde a las circunstancias particulares de las prestaciones de servicios realizadas por doña Hortensia y don Ignacio en favor de la sociedad.

Para un mejor análisis de los hechos recordemos someramente los acontecimientos más relevantes:

El 21 de agosto de 1992 se constituyó la Sociedad Aserconta SL cuyo objeto social es la mecanización de contabilidades, nóminas, seguros sociales, así como la prestación de gestión administrativa. Mecanización laboral que consiste en la tramitación de altas, bajas y variaciones en la Seguridad Social, confección de contratos, preparación de finiquitos, elaboración de cartas de fin de contratos, confección de nóminas, confección de seguros

sociales, confección de CRA, confección de declaraciones mensuales 111 para territorio común y para territorios forales y confección de declaración resumen anual modelo 190 para territorio común y territorios forales. Comisiones por intermediación de seguros, asesoramiento fiscal, asesoramiento contable, confección de declaraciones fiscales y mecanización contable.

El 19 de julio de 2013, Aserconta SL presentó autoliquidación del impuesto de sociedades correspondiente al período impositivo 2012, de la que resultó una cuota íntegra de 72.931,47 euros.

El 18 de julio de 2014, la mercantil Aserconta SL presentó autoliquidación del IS correspondiente al IS del ejercicio 2013, de la que resultó una cuota íntegra de 91.071,09 euros.

En el momento de los hechos analizados los socios de la empresa eran Ignacio, Hortensia, Rebeca y Reyes, con una participación de un 25% cada uno de ellos. Los administradores solidarios eran Ignacio y Hortensia.

Hortensia y Ignacio son también socios de la empresa ARTE Asesoramiento y Tramitación Empresarial SLP, de la que es administrador Ignacio.

El 17 de mayo de 2017 se inició un procedimiento de inspección tributaria cuyo objeto era el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2012 y 2013, y en concreto: "La comprobación de la tributación por el concepto y período indicados, derivada de sus relaciones con Hortensia y Ignacio".

El 21 de agosto de 2021 se extendieron las actuaciones pasando a tener carácter general respecto del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 2012 y 2013 y tercer y cuarto trimestre del año 2013 de IVA.

En la diligencia de 14 de febrero de 2018, la Inspección de los Tributos solicita a la empresa la documentación que justifique el valor de mercado de las retribuciones satisfechas a Hortensia y Ignacio.

Como resultado de las actuaciones inspectoras, el 12 de julio de 2018 se formalizó el acta de discrepancia que contuvo la regularización de la situación tributaria de la sociedad.

El Acuerdo de Liquidación NUM001 dictado el 17 de septiembre de 2018, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de La Rioja de la Agencia Estatal de Administración Tributaria regularizó la situación tributaria de Aserconta SL por el concepto de Impuesto de Sociedades relativo a los ejercicios 2012 y 2013, en lo que respecta a la regularización por operaciones vinculadas, art. 16 TRLIS.

Es objeto de recurso en el presente procedimiento la Resolución del TEAR de La Rioja de 31 de marzo de 2021 en la que se acuerda la desestimación de la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta frente al referido Acuerdo de Liquidación dictado el 17 de septiembre de 2018.

Cuarto.

Las alegaciones de la recurrente se fundamentan en las siguientes afirmaciones:

La organización empresarial generaba valor añadido por sí misma pues cuenta con plantilla, estudios y experiencia de los trabajadores. No nos encontramos ante servicios personalísimos. La mercantil puede acudir al mercado y buscar otro profesional que hiciera las labores de sus socios. Las funciones y los riesgos son asumidos y soportados por la Sociedad y no por don Ignacio y doña Hortensia.

En las Sociedades no hay áreas diferenciadas de actividad. Aunque se realizase una división a efectos de facturación, la división no puede ser tenida en cuenta como áreas en las que intervienen los socios y áreas en las que no intervienen.

Impropiedad del método de valoración empleado por la Inspección de Tributos. No existió un verdadero ejercicio de valoración por la Inspección que se limitó a vaciar de contenido la sociedad e imputar el resultado íntegramente a los socios.

La actuación de la Inspección no ha respetado la metodología de valoración de operaciones vinculadas. Para llevar a cabo el análisis económico sobre si un trabajador genera o no valor añadido en una Sociedad, debe atenderse no a la categoría laboral del personal contratado sino a la formación y a las funciones desempeñadas por los empleados.

Dª Hortensia y don Ignacio no han participado en determinados servicios cuyos ingresos les han sido imputados pues no intervinieron en las labores de mecanización ni en las funciones para obtener las comisiones por intermediación de mutuas.

El único motivo por el que la Administración desvirtúa el informe de valoración es que obedece al análisis de unos servicios de la misma naturaleza prestados bajo una relación laboral en lugar de mercantil. Ha de recordarse que el sueldo de Hortensia y Ignacio eran fijos, así como el régimen de horario y jornada.

El informe pericial de la Administración no es prueba pericial. Debió centrar su análisis en la valoración de la Sociedad y de los Servicios de sus socios y no en un análisis jurídico. Es un informe de parte. El perito de la Administración depende jerárquicamente del inspector jefe.

Quinto.

La administración apelada sostiene su pretensión en los siguientes fundamentos: La prestación dada tiene carácter personalísimo. Existe un comparable en la valoración de los mismos servicios entre la sociedad y el interesado. Se considera que la valoración se ha efectuado correctamente dado el carácter "intuitu personae" de los servicios de asesoramiento prestados. Partiendo de este carácter, es preferible acudir al comparable interno, la valoración de la prestación habida entre la sociedad y los terceros que pagan los servicios. En consecuencia, la administración considera que el valor de los servicios que prestan los socios a la sociedad que administran, equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes, corregido con los gastos pagados por la sociedad.

Las dos grandes áreas de trabajo diferenciadas son las "mecanización laboral" y "resto de conceptos; estos servicios restantes, cuyos autores son los socios Hortensia y Ignacio, incluyen asesoramiento fiscal, contable, laboral y mercantil", así como "comisiones por intermediación de seguros, confección de declaraciones fiscales y mecanización contable". Se han valorado conforme al método de precio libre comparable partiendo de los ingresos facturados por la sociedad por importes de 410.268,62 euros en 2012 y 403.188,79 euros en 2013.

Sexto.

La norma aplicada por la Inspección para regularizar a la parte reclamante es la establecida en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, vigente para los ejercicios 2011 y 2012, que establece lo siguiente: "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.

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

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

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

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.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas

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.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio , con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. 1.^º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

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

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustraen del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.^º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones."

Las operaciones, sean del tipo que sean, llevadas a cabo entre un socio, persona física o jurídica, y una sociedad mercantil profesional se consideran operaciones vinculadas, por lo que son objeto de una regulación específica en el art. 16 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. La finalidad de esta norma es que parte del beneficio obtenido por los sujetos pasivos, no quede sin tributar en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, o Sociedades por ser desviado hacia sus asociados, órganos de dirección, etc. o se difiera a otros ejercicios. Dicho precepto impone la valoración de las operaciones realizadas entre partes vinculadas por su valor normal de mercado, entendiendo como tal el que se habría convenido entre partes independientes. Lo que implica la norma es la obligatoriedad de la persona que ha prestado el servicio a la entidad con la que tiene vinculación, de valorar las operaciones con arreglo a su valor normal de mercado e incluir en su declaración la valoración resultante, aunque el precio pactado fuera distinto o inexistente, realizando la sociedad un ajuste bilateral. La valoración a precios de mercado supone que cuanto menor sea la aportación de medios por parte de la sociedad al servicio final prestado, mayor será la renta que se debe trasladar al socio que interviene en el servicio que presta la sociedad.

Séptimo.

En primer lugar, ha de analizarse el vicio procedural invocado por la demandante al alegar que se ha vulnerado el procedimiento legalmente establecido para la valoración de operaciones vinculadas, al considerar que no cabe iniciar dos procedimientos de comprobación simultánea e independiente contra dos personas o entidades vinculadas, a través de dos actos administrativos independientes. Considera el recurrente que sólo cuando la liquidación tributaria en la que se contiene la corrección valorativa haya adquirido firmeza puede realizarse el ajuste en las restantes partes vinculadas.

Sin embargo, dada la intrínseca naturaleza bilateral de la investigación, se pueden iniciar procedimientos inspectores con todas las partes vinculadas, sin que ello suponga menoscabo de los derechos procedimentales. Se ha citado para inspección a las distintas partes vinculadas, salvaguardando el derecho de defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas que impugnan la liquidación practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección; por otro lado, hemos de destacar que el ajuste se ha basado en los mismos criterios, aplicados en los diferentes procedimientos seguidos.

Con respecto a la alegación de la demandante relativa a la imposibilidad de tener en consideración el informe pericial aportado por la administración demandada, esta no puede prosperar. Ha quedado acreditado que el perito actuante no ha participado en el expediente que trae causa de la resolución que se enjuicia y, por otro lado, es relevante recordar la doctrina que nuestro Alto Tribunal ha recordado con relación a la práctica de prueba, sentencia del Tribunal Supremo 202/2022.

Analicemos ahora, la cuestión esencial que sostiene este procedimiento, esto es, la corrección de la actuación de la AEAT en la liquidación efectuada, en lo que se refiere a la validez jurídica del ajuste realizado, basado en la valoración de los servicios realizada por la inspección de los Tributos.

Los servicios prestados por Hortensia consisten fundamentalmente en asesoramiento fiscal y contable a los clientes de la sociedad. Los servicios prestados por Ignacio son esencialmente, de asesoramiento laboral y mercantil. Ninguno de ellos perciben retribución como administrador porque el cargo es gratuito.

Tal y como establece reiterada jurisprudencia, 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.

El servicio prestado por la mercantil Aserconta SL no es un servicio personalísimo pues podría haber realizado dicho servicio otro profesional del sector con similar experiencia y formación. En ese caso, la sociedad pagaría según mercado el salario correspondiente, que es el que don Ignacio y doña Hortensia recibían.

La sociedad cuenta a todos los efectos con medios materiales y personales (doce trabajadores) para realizar una actividad económica. Se da por probada la existencia de tales medios humanos y logísticos en los ejercicios 2012 y 2013, que además es admitida por la Administración. Se debe atribuir la existencia de un valor económico intrínseco a la estructura de medios personales y materiales de la sociedad, con independencia de la aportación de los socios. La estructura genera por sí misma un beneficio que ha de tenerse en cuenta. El análisis de la estructura de los recursos materiales y profesionales de la mercantil nos lleva a afirmar que se genera valor añadido por la sociedad, por tanto, los beneficios de dicha mercantil no pueden ser imputados sólo a la dedicación de los socios.

La mercantil ofrece a sus clientes un servicio de asesoramiento económico integral que comprende: Asesoramiento fiscal, asesoramiento contable, asesoramiento mercantil, asesoramiento laboral, mecanización laboral, mecanización contable, confección de declaraciones fiscales e intermediación de seguros.

En conclusión, no siendo un servicio personalísimo y dadas las circunstancias expuestas, no puede afirmarse que el servicio que prestan doña Hortensia y don Ignacio a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad a terceros independientes es sustancialmente el mismo, pues la mercantil aporta un sustancial valor añadido al trabajo de los socios. El trabajo realizado por doña Hortensia y por don Ignacio para la Sociedad Aserconta SL no produce el mismo resultado que el ofrecido por la mercantil a sus clientes.

Por otro lado, es relevante reconocer que la división en dos áreas diferenciadas a efectos de facturación, no tiene por qué ser tenida en cuenta a los efectos determinantes valorados por la administración demandada pues la presentación de la empresas de esas dos áreas no ha supuesto por la mercantil el reconocimiento de que ello supusiera blindaje entre los profesionales actuantes en las mismas. Bien al contrario, esas áreas de trabajo mantienen conexión y necesaria interrelación en su actividad. Como indica la demandante, la actividad económica de una sociedad debe apreciarse como un negocio en su conjunto y el hecho de realizar diferentes tareas dentro de una misma área de asesoramiento, le permite obtener unas rentabilidades derivadas de las lógicas sinergias económicas.

La Administración realiza la dicotomía que hemos analizado, en cuanto que existen servicios personalísimos del socio, que la administración separa absolutamente de la prestación de actividad de la sociedad profesional, sin que se sostenga en fundamentos fácticos adecuados para realizar esta separación.

CEF.- Fiscal Impuestos

En el mismo sentido, ha de afirmarse que no puede considerarse que la confección de declaraciones fiscales y mecanización contable pueda considerarse en ningún caso servicio personalísimo justificando dicha calificación en que estos son una prolongación natural y consustanciales a los servicios de asesoramiento.

En todo caso, como hemos dicho, los servicios de asesoramiento tampoco pueden ser considerados prestaciones intuitu personae pues podría haberse realizado por otros profesionales de similar cualificación que la detentada por los socios actuantes.

Aun siendo servicios cualificados el asesoramiento fiscal, contable, laboral y mercantil, y aun siendo el personal contratado en su mayoría, empleados con categoría de auxilio administrativo, no puede considerarse que ese servicio no pueda prestarse parcialmente por dicho personal.

Sin perjuicio de que la categoría reflejada en la contratación del personal no se identifica con la realidad desarrollada en la empresa en cuanto a capacidad y eficacia laboral de dichos empleados, de facto se ha demostrado que nos encontramos ante empleados con titulación superior y con capacidad para desarrollar servicios de asesoramiento. Es imprescindible valorar, como un elemento más, las funciones desempeñadas por el personal contratado para poder analizar si dichos medios personales generan o no valor añadido en esta empresa.

Por otro lado, ha de recordarse que ni don Ignacio ni doña Hortensia han intervenido en labores de mecanización, servicios que han producido ingresos que han sido imputados a los socios. En el mismo sentido las funciones para obtener las comisiones de intermediación de mutuas, algunas de las cuales no han contado con la participación de los socios y que, sin embargo, sus rendimientos han sido imputados a estos.

El método de valoración realizado por la Inspección no resulta conforme a derecho pues el resultado de la actividad de la mercantil se imputa a los socios íntegramente.

El comparable interno utilizado para la valoración no es el adecuado pues, como ya hemos indicado, el servicio que presta la mercantil a sus clientes y el que los socios prestan a la sociedad no son el mismo servicio.

La Administración ha de valorar los servicios prestados por los socios a la sociedad profesional por su valor normal de mercado a través de un análisis de operaciones comparables realizadas entre terceros independientes.

Sin duda, la Administración puede comprobar si la retribución abonada por la sociedad al socio por el trabajo prestado, se corresponde con un valor normal de mercado; este método requiere analizar operaciones semejantes realizadas por personas o entidades independientes. El precepto aplicable exige que la comparación se haga con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables.

La Administración no ha aplicado el método legalmente establecido, pues, como hemos visto, ha imputado a los socios todos los ingresos, deducidos los gastos y costes de la sociedad. La Administración, al entender que la sociedad actora no añade valor a la actividad de los socios, se ha limitado a descontar los gastos y costes de tales servicios (en los que se incluyen los correspondientes a recursos humanos y materiales), y el resultado lo ha atribuido como retribución a los socios, sin considerar el margen de beneficio de la entidad.

En este sentido ha de recordarse que el informe pericial aportado por la demandante concluye afirmando la necesidad de un cálculo de valor de mercado a través del método del precio libre comparable, mediante comparables externos. La Administración demandada no ha efectuado un análisis de comparabilidad real; han de buscarse transacciones entre partes independientes donde se intercambien los mismos bienes o servicios en condiciones comparables.

En conclusión, dadas las circunstancias concurrentes y los fundamentos fácticos y jurídicos expuestos, ha de afirmarse que hay una errónea calificación como servicio personalísimo en el trabajo realizado por los socios, por ello la valoración de la operación vinculada, en cuanto a los servicios que los socios han prestado a la sociedad, ha seguido criterios indebidos, y por lo tanto dicha valoración ha de ser anulada.

El acto administrativo impugnado, en consecuencia, no es conforme al ordenamiento jurídico, por lo que el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado. y, en consecuencia, anularse la resolución objeto de recurso.

Octavo.

El artículo 139 establece " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razonne, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho" .

Procede la condena en costas a la parte recurrida, hasta el límite de 1.000 euros.

VISTOS los preceptos legales citados y demás generales de pertinente aplicación

FALLO

CEF.- Fiscal Impuestos

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto, por la representación procesal de la mercantil ASERCONTA SL contra la Resolución del TEAR de La Rioja de 31 de marzo de 2021; en consecuencia ha de declararse la nulidad de la resolución de la resolución objeto de recurso.

Procede efectuar expresa condena en costas a la parte demandada en los términos fijados en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra Sentencia, - de la que se llevará literal testimonio a los autos-, que es susceptible de recurso de casación en los términos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.