

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094419

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 22 de julio de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 892/2019

### SUMARIO:

**IS. Operaciones vinculadas. Servicios personalísimos.** La Sala rechaza el carácter *intuitu personae* de la sociedad, pues esta aporta un valor añadido diferente a la intervención de su socio administrador único, por lo que debe anularse la regularización practicada y la resolución impugnada del TEAC que confirmaba la regularización de la Inspección que eliminó de la base imponible del IS todo el beneficio generado por la actividad de agente financiero, quedando la base imponible del IS reducida a los ingresos derivados de inversiones financieras de la sociedad. En este caso, valorando la documental concurrente entendemos que la tesis de la recurrente está suficientemente acreditada. El certificado del grupo que pone de relieve que, los demás trabajadores de la sociedad distintos del socio único aportaban a la sociedad un valor añadido muy importante para la captación de los clientes, así como de formalización de contratos con el grupo, en virtud del contrato de agencia con ella celebrado. El propio contenido de los contratos celebrados con las sociedades del grupo, ponen de relieve que no eran servicios personalísimos o *intuitu personae*, en el cual las condiciones del socio único no resultaban ser determinantes de la celebración de los mismos. Finalmente, el contenido de la consulta DGT V2862/2017 de 6-11-2017 (NFC066682) pone de relieve que la propia Agencia Tributaria consideró que la actividad de agencia de valores que se trataba de transmitir constituía una rama de actividad dentro de la total que desarrollaba la sociedad. No nos encontramos, como puede ocurrir en otros casos objeto de regularización, ante sociedades profesionales caracterizadas por las cualidades esenciales del socio único mayoritario/exclusivo que presta esos servicios, como es el caso de locutores, actores/actrices, deportistas u otro tipo de profesionales, que, generalmente, si cuentan con empleados son familiares. Los servicios de agencia de valores, por la propia naturaleza de la prestación que llevan a cabo, no tiene el carácter *intuitu personae* que tienen aquéllas otras. Y por último, en relación con el volumen de las retribuciones del socio único, que ha sido el elemento probatorio decisivo tenido en cuenta por la Inspección de Tributos tampoco podemos entenderlo como dato determinante, si tenemos en cuenta que no son comparables las retribuciones que se abonan por la sociedad al administrador y socio único, que viene de hecho, a fijar las mismas, que las que se abonan a trabajadores jóvenes, que aunque cuenten con la titulación adecuada para realizar las funciones de captación de clientes, tienen un vínculo jurídico muy limitado con la sociedad para la que trabajan por cuenta ajena, aunque no debe olvidarse que han desarrollado también una tarea importante para el funcionamiento de dicha sociedad actuando en la captación y seguimiento de clientes, asesoramiento financiero y jurídico, análisis de mercado y elaboración de informes, ya que la intervención del director de equipo hasta el año anterior al período de comprobación resultó tan importante como la del socio único. Considera la Sala que yerra también el TEAC cuando admite que la persona del administrador era sustituible, lo cual significa cuanto menos que era fungible, y la condición de fungible es intrínsecamente contraria a la de «*intuitu personae*». En consecuencia, no puede decirse que los servicios prestados por el socio sean los mismos que presta la sociedad, por ser estos más amplios que los que presta el socio único.

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

### PONENTE:

Don Javier Eugenio López Candela.

Magistrados:

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MARCIAL VIÑOLY PALOP

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso:

0000892/2019

Tipo de Recurso:

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:

17274/2019

Demandante:

ROPEL FINANCIAL SERVICES S.L

Procurador:

SRA. ANA RAYÓN CASTILLA

Demandado:

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a veintidós de julio de dos mil veinticuatro.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 892/2019, interpuesto por ROPEL FINANCIAL SERVICES S.L, representada por la Procuradora Sra. Ana Rayón Castilla, y asistida por el letrado Sr. Rafael Emilio Sánchez Serra, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 10 de septiembre de 2019 ( R.g 4676/2016), que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación de 18 de julio de 2.018 por Impuesto de Sociedades de 2010 a 2012, de la Dependencia Regional de la

Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid, siendo la cuantía de 279.027,36 euros. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don Javier Eugenio López Candela, Magistrado de la Sala, que expresa el parecer de la misma.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La representación de ROPEL FINANCIAL SERVICES S.L, representada por la Procuradora Sra. Ana Rayón Castilla, impugnó en escrito de interposición presentado ante esta Sala el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 10 de septiembre de 2019 ( R.g 4676/2016), que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación de 18 de julio de 2.016 por Impuesto de Sociedades de 2010 a 2012, de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid, siendo la cuantía de 279.027,36 euros.

#### **Segundo.**

Con posterioridad la representación del recurrente formalizó la demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expuso sus argumentos de impugnación, terminando con la solicitud de una sentencia por la que se anule la resolución impugnada del TEAC así como la liquidación impugnada.

#### **Tercero.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación y solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la recurrente.

#### **Cuarto.**

Continuado el proceso por sus trámites, presentaron las partes sus escritos de conclusiones sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación, y se declaró concluso el procedimiento; para votación y fallo se señaló el día 3 de julio de 2024, fecha en la que ha tenido lugar.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ROPEL FINANCIAL SERVICES S.L, representada por la Procuradora Sra. Ana Rayón Castilla, impugnó en escrito de interposición presentado ante esta Sala el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 10 de septiembre de 2019 ( R.g 4676/2016), que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación de 18 de julio de 2.016 por Impuesto de Sociedades de 2010 a 2012, de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid, siendo la cuantía de 279.027,36 euros.

#### **Segundo.**

Son hechos acreditados en autos, que constan documental en el expediente administrativo, se deducen de la resolución del TEAC y del escrito de demanda, los siguientes:

1º.- En fecha 14 de mayo de 2.015, la Agencia Tributaria inició actuaciones inspectoras por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2010 a 2012, que afectaron a dos contribuyentes: (i) la mercantil ROPEL FINANCIAL SERVICES, S.L. (ROPEL en adelante), en sede de la que se comprobó el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2012, y (ii) D. Pablo, en sede del cual se comprobó el IRPF, ejercicios 2010 a 2012.

2.- En dichos ejercicios ROPEL realizó la actividad de agente financiero para cuatro sociedades del grupo A&G (A&G Agencia de Valores, S.A; A&G Insurance S.L; EFG Bank, S.A. (sucursal en España) y A&G PrivateEquity, S.L), estando registrado como agente financiero tanto en el Banco de España como en la Comisión Nacional del

Mercado de Valores. Su objeto social es el de "promover y comercializar valores, instrumentos financieros y seguros, como representante o agente de terceros".

3.- En el curso de sus actuaciones la Inspección, dentro de una comprobación general, rectificó, respecto de ROPEL, el valor normal de mercado de la operación vinculada correspondiente al trabajo que D. Pablo desempeñaba en ROPEL como director de banca privada. La tesis defendida por la Inspección fue que todo el valor añadido de ROPEL lo generaba D. Pablo, y que el resto de trabajadores y medios materiales de ROPEL, así como el fondo de comercio generado por ROPEL entre 2003 (año de su constitución) y 2010, no generaban valor añadido alguno en la sociedad.

4.- En consecuencia, la Inspección corrigió el valor normal de mercado de la operación vinculada existente entre D. Pablo y ROPEL, incrementando el valor normal de mercado de dicha operación en todo el beneficio que ROPEL había obtenido de su actividad de agente financiero de las sociedades del grupo A&G. El efecto de dicho ajuste fue eliminar de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ROPEL todo el beneficio generado por la actividad de agente financiero, quedando la base imponible del IS de ROPEL reducida a los ingresos derivados de inversiones financieras de la sociedad.

5.- Por consiguiente, la Inspección dictó respecto de ROPEL dos acuerdos de liquidación: el acuerdo de liquidación A23- NUM000, por importe de 0 euros, y el acuerdo de liquidación A23- NUM001, en el que se acordó devolver a ROPEL un importe de -279.027,36 euros. Correlativamente, respecto de D. Pablo dictó un acuerdo de liquidación que ascendía a 630.464,15 €. En el acuerdo de liquidación dictado por la Inspección los ingresos de la actividad de agente financiero quedan compensados con el mayor gasto derivado del incremento del valor normal de mercado de la operación vinculada existente entre ROPEL y D. Pablo.

6.- Los acuerdos de liquidación dictados respecto del IS de ROPEL, ejercicios 2010 a 2012, fueron impugnados ante el TEAC, que dictó resolución de fecha 10 de septiembre de 2019 desestimando la reclamación nº NUM002, y confirmando íntegramente los acuerdos de liquidación dictados por la Inspección.

### Tercero.

El debate en el presente recurso contencioso-administrativo se centra en el examen de los siguientes motivos:

1.- Improcedencia de la aplicación del régimen de sociedades vinculadas, toda vez que el valor de mercado de la operación vinculada determinó incorrectamente por parte de la inspección porque el Sr. Pablo no es quien genera el 100 x 100 del valor añadido de la empresa.

2.- La aplicación indebida del método libre comparable por la Inspección de Tributos, con arreglo al informe de economista, D<sup>a</sup> Mailén.

3.- La improcedencia del valor de mercado de los ingresos tenidos en cuenta.

Por el contrario, la Inspección y la Abogacía del Estado entienden que existe ese carácter personalísimo en la sociedad ahora analizada, lo que fue confirmado por el TEAC.

### Cuarto.

En relación con el primer motivo, alega la actora en defensa de su pretensión que los contratos entre ROPEL y las sociedades del grupo A & G no se refieren a la prestación de servicios personalísimos por parte de D. Pablo. Por otro lado, considera que en ROPEL existían otros medios personales que no se agotan con el socio único, aunque actuase como director de banca privada, existiendo diversos analistas y analistas junior que también aportaban un valor añadido a la sociedad, hasta el punto que sólo una parte de las relaciones comerciales de las 123 vigentes en los ejercicios 2010 a 2012 habían sido presentadas a las sociedades del grupo A&G por parte del Sr. Pablo, tal como ha certificado la empresa A&G S.A. Dicho número de trabajadores, según el acuerdo de liquidación era de 2 en 2.010 ( Sres. Aarón y Escarlet, ), 4 en 2.011 ( los dos anteriores y Pascal y Monserrat ), y 2 en 2.012. Dichos trabajadores, conforme a lo practicado en la vista de 6 de octubre de 2.023, se dedicaban, sobre todo a la captación de clientes y atención a sus consultas (minuto 12?), con la titulación específica para realizar sus funciones, promoviendo la venta de productos financieros a las cuatro sociedades del grupo A&G, cobrando la recurrente comisiones de las sociedades cuyos productos comercializaba, y con una tendencia al incremento de las retribuciones con el paso de los años.

Todo ello sin olvidar la trascendencia en la marcha de la sociedad que tuvo quien hasta 2009 era jefe de equipo con un sueldo especialmente retribuido, como era el de D. Daniel, que aportó un elevado número de clientes, cuyas comisiones, fueron percibidas durante los años objeto de comprobación.

Y finalmente, como tercer argumento, se añade que la existencia de una rama de actividad de agente financiero en sede de ROPEL fue objeto de una consulta de la Dirección General de Tributos de 6 de noviembre de 2017, número 2862, y en ella la Agencia Tributaria admitió a efectos del IVA la transmisión de una rama de actividad como era la de agencia de entidad de crédito.

Frente a ello, la Inspección de Tributos sólo ha tenido en cuenta como dato relevante el volumen de las retribuciones del socio único y administrador de la sociedad en comparación con la de los demás trabajadores.

Por consiguiente, debemos estar a las reglas generales de la carga de la prueba partiendo de que la carga de la prueba de los hechos constitutivos corresponde al actor, conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT 58/2003, y 217.2 de LEC 1/2000, y ello en virtud de la doctrina jurisprudencial de ociosa cita, que exige a la actora la prueba de los hechos constitutivos de su pretensión.

Y en este sentido valorando la documental concurrente entendemos que la tesis de la recurrente está suficientemente acreditada conforme a estos elementos probatorios:

-El certificado de A&G que pone de relieve que, los demás trabajadores de la sociedad distintos del socio único aportaban a la sociedad un valor añadido muy importante para la captación de los clientes, así como de formalización de contratos con A&G, en virtud del contrato de agencia con ella celebrado. Así, dicha certificación de fecha 9 de febrero de 2016 de los apoderados de dicha entidad pone de relieve que el socio administrador tan sólo participó entre 2010 y 2012 en 45 de las 123 relaciones comerciales llevadas a cabo por A&G, mientras que don Daniel participó en 43 de las mismas, y para el resto los demás trabajadores, hasta el punto de llegar a intervenir 6 de ellos en otras operaciones, aunque en número menor. Igualmente pone de relieve la actora que dicho trabajador, don Daniel, terminó su relación en los ejercicios objeto de regularización, aunque muchos de las operaciones por él contraídas produjeron rendimiento en la sociedad en los mismos períodos.

-El propio contenido de los contratos celebrados con las sociedades del grupo A&G, que ponen de relieve que no eran servicios personalísimos o intuitu personae, en el cual las condiciones del socio único no resultaban ser determinantes de la celebración de los mismos.

-En tercer lugar, el contenido de la consulta nº 2862/2017 que pone de relieve que la propia Agencia Tributaria consideró que la actividad de agencia de valores que se trataba de transmitir constituía una rama de actividad dentro de la total que desarrollaba la sociedad.

-Por otro lado, hay que tener en cuenta que no nos encontramos, como puede ocurrir en otros casos objeto de regularización, ante sociedades profesionales caracterizadas por las cualidades esenciales del socio único mayoritario/exclusivo que presta esos servicios, como es el caso de locutores, actores/actrices, deportistas u otro tipo de profesionales, que, generalmente, si cuentan con empleados son familiares. Los servicios de agencia de valores, por la propia naturaleza de la prestación que llevan a cabo, no tiene el carácter intuitu personae que tienen aquéllas otras.

Y por último, en relación con el volumen de las retribuciones del socio único, que ha sido el elemento probatorio decisivo tenido en cuenta por la Inspección de Tributos tampoco podemos entenderlo como dato determinante, si tenemos en cuenta que no son comparables las retribuciones que se abonan por la sociedad al administrador y socio único, que viene de hecho, a fijar las mismas, que las que se abonan a trabajadores jóvenes, que aunque cuenten con la titulación adecuada para realizar las funciones de captación de clientes, tienen un vínculo jurídico muy limitado con la sociedad para la que trabajan por cuenta ajena, aunque no debe olvidarse que han desarrollado también una tarea importante para el funcionamiento de dicha sociedad actuando en la captación y seguimiento de clientes, asesoramiento financiero y jurídico, análisis de mercado y elaboración de informes.

También ha de tenerse en cuenta que respecto de quien fue director de equipo hasta el año anterior al período de comprobación -D. Daniel- su participación casi resultó tan importante como la del socio único.

Y finalmente, yerra también el TEAC cuando admite que la persona de Pablo era sustituible ( folio 9), lo cual significa cuanto menos que era fungible, y la condición de fungible es intrínsecamente contraria a la de "intuitu personae".

En consecuencia, no puede decirse que los servicios prestados por Pablo sean los mismos que presta la sociedad, por ser estos más amplios que los que presta el socio único.

## Quinto.

Por consiguiente, por todo lo expuesto, rechazado el carácter intuitu personae dicha sociedad, y admitiendo que la misma aporta un valor añadido diferente a la intervención de su socio administrador único, decae la regularización practicada, y por ello, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo, anulándose la resolución impugnada del TEAC así como la liquidación que confirma, sin necesidad de entrar en el examen de los demás motivos expuestos en la demanda.

Por otro lado, procede condenar en cuanto al pago de las costas procesales a la parte demandada, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional y al criterio del vencimiento objetivo.

## FALLAMOS

En atención a lo expuesto, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, ha decidido:

1º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por ROPEL FINANCIAL SERVICES S.L, representada por la Procuradora Sra. Ana Rayón Castilla, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 10 de septiembre de 2019 ( R.g 4676/2016), que se anula, así como el acuerdo de liquidación del que deriva.

2º.- Condenar a la parte demandada al pago de las costas procesales.

Esta sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.89 de la ley jurisdiccional justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.