BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFC072225
DGT: 21-05-2019
N.º CONSULTA VINCULANTE: V1084/2019

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. Socios-administradores. Gestión. Declaración del impuesto. Otras cuestiones. *Regularización. Valoración de los servicios prestados gratuitamente por el socio a la sociedad.* En 2015, la Inspección de los Tributos del Estado regularizó las declaraciones correspondientes al IRPF de la contribuyente correspondiente a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, procediendo a ajustar a valor de mercado los servicios prestados por la contribuyente a la sociedad de la que era socia única y administradora, por tratarse de operaciones vinculadas y por las cuales la sociedad no había satisfecho ninguna retribución. Como consecuencia de dicha regularización se procedió a aumentar en el IRPF los rendimientos de actividades profesionales de la contribuyente en los ejercicios inspeccionados, en función del valor de mercado atribuido a los servicios, procediendo de forma correlativa a la disminución de las bases imponibles de la sociedad por el IS correspondiente a dichos ejercicios, por el gasto al valor de mercado de los servicios. De forma correlativa y al no existir contraprestación por dichos servicios, el ajuste anterior determinaría a efectos fiscales la consideración de dichos servicios por su valor de mercado como aportaciones de socios, aumentando en dicho importe el valor de adquisición de la participación de la socia en la sociedad. No obstante, debe tenerse en cuenta que los ajustes fiscales anteriores no podrán efectuarse en caso de que los referidos ejercicios estén prescritos.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 41.
Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 42.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.
Ley 58/2003 (LGT), art. 66.

Descripción sucinta de los hechos:

En el año 2015, la Inspección de los Tributos del Estado regularizó las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la consultante, correspondiente a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, procediendo a ajustar a valor de mercado los servicios de publicidad y relaciones públicas prestados por la consultante a la sociedad de responsabilidad limitada de la que era socia única y administradora, constituida en el año 2006, por tratarse de operaciones vinculadas y por las cuales la sociedad no había satisfecho ninguna retribución a la socia.

Como consecuencia de dicha regularización se procedió a aumentar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos de actividades profesionales de la consultante en los ejercicios inspeccionados, en función del valor de mercado atribuido a los servicios prestados por la consultante a la sociedad, procediendo de forma correlativa a la disminución de las bases imponibles de la sociedad por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dichos ejercicios, por el reflejo de los gastos correspondientes al valor de mercado de dichos servicios.

Cuestión planteada:

Si la parte de las reservas acumuladas de la sociedad hasta el 31 de diciembre de 2009, en el importe que según manifiesta la consultante correspondería a los servicios profesionales prestados gratuitamente por la socia a la sociedad, podrían considerarse a efectos fiscales como aportaciones de socios y no como reservas procedentes de beneficios.

Contestación:

Con carácter previo a la contestación a la cuestión consultada, debe advertirse que no cabe pronunciarse sobre el reflejo en la contabilidad de la sociedad que correspondería a los hechos referidos en la consulta, de acuerdo con la normativa contable, al ser una cuestión ajena a las competencias de interpretación de la normativa tributaria atribuidas a este Centro Directivo. En consecuencia, la contestación a la cuestión consultada debe limitarse a su tratamiento de acuerdo con la normativa fiscal.

Haciendo referencia a la normativa vigente respecto a operaciones vinculadas, en los ejercicios en que se producen los servicios a cuyo tratamiento fiscal se refiere la consulta (ejercicios 2006 al 2009), el artículo 42 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), aplicable al ejercicio 2006, establecía:

"1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades."

Por su parte, el artículo 41 de la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), aplicable a los ejercicios 2007 a 2009, establece lo siguiente:

"La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades."

Por su parte, el apartado 1 de artículo 16 del actualmente derogado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), en su redacción aplicable a los periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de diciembre de 2006, -con la misma redacción que el apartado 1 del artículo 16 de la citada Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre)-, establecía lo siguiente:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

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

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado."

La redacción de dicho apartado y articulo, vigente para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de diciembre de 2006, establecía:

"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."

Por su parte, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en los referidos ejercicios, la consultante y la sociedad de responsabilidad limitada tenían el carácter de sujetos vinculados.

De lo manifestado en la consulta se deduce que no se reflejaron en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los servicios prestados a la sociedad vinculada en los ejercicios 2006 a 2009, que debieron reflejarse a valores de mercado, incluyéndose dichos rendimientos únicamente en los ejercicios 2010 a 2012, en virtud de la regularización efectuada por la administración tributaria de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dichos ejercicios (y regularizándose correlativamente las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades efectuadas en dichos periodos por la sociedad vinculada).

A efectos fiscales, la valoración a valores de mercado de los servicios prestados por la socia a la sociedad en los ejercicios 2006 a 2009, supondría, de acuerdo con lo establecido en el apartado 8 del artículo 16 del derogado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -actual artículo 18.11.b) de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre)-, un rendimiento de la actividad económica de la socia por el valor de mercado de los servicios profesionales prestados a la sociedad, y un gasto deducible en la sociedad por dicho importe. De forma correlativa y al no existir contraprestación por dichos servicios, el ajuste anterior determinaría a efectos fiscales la consideración de dichos servicios por su valor de mercado como aportaciones de socios, aumentando en dicho importe el valor de adquisición de la participación de la socia en la sociedad.

No obstante, y dejando al margen, como se ha referido, los efectos contables, debe tenerse en cuenta que los ajustes fiscales anteriores no podrán efectuarse en caso de que los referidos ejercicios estén prescritos con arreglo a lo previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre). A partir de dicho plazo, los rendimientos de la consultante no pueden ser modificados, entendiéndose válidos a efectos fiscales, sin que tampoco proceda a efectos fiscales modificar los ingresos y gastos declarados por la sociedad.

En consecuencia, teniendo en cuenta que las declaraciones a las que se refieren los referidos servicios corresponderían a los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, se parte de la consideración de la no posibilidad de proceder en la actualidad a su modificación, si bien no procede la determinación por este Centro Directivo de la existencia de la prescripción correspondiente a dichas declaraciones, al tratarse de una cuestión de hecho.

En consecuencia, no procedería, a efectos fiscales, la consideración del valor de mercado correspondiente a los servicios profesionales prestados por la consultante a la sociedad en los ejercicios 2006 a 2009 como aportaciones de socios y como mayor valor de adquisición de su participación en la sociedad.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Publica