

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062096

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de marzo de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 8483/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. *Entidad que realiza una actividad de prestación de servicios que son prestados personalmente por la administradora única de esa entidad, siendo ésta la circunstancia determinante para la contratación de los citados servicios por terceros independientes. Operación no vinculada comparable. Método del precio libre comparable. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* En el caso que se analiza, se trata de determinar si siendo el mismo, o sustancialmente el mismo, el servicio que presta una persona física a la sociedad vinculada y el que presta ésta última a terceros independientes, cuando la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, la aplicación del método de precio libre comparable tiene necesariamente que incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad cuando del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad no aporta valor añadido -o su valor es residual- a la labor de la persona física más allá de los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad. Así las cosas, debe examinarse si en un supuesto como el aquí analizado, cabe tomar como comparable de la prestación de trabajo realizada por la Sra. X a la entidad M, el valor de los servicios prestados por la entidad M a los terceros clientes. Pues bien, el Tribunal Central no encuentra obstáculo respecto a la comparabilidad o equiparabilidad de ambas operaciones. Por un lado, no existen diferencias significativas en cuanto a las características de los servicios prestados, toda vez que estos son sustancialmente iguales, pues en los servicios que presta la entidad M a los terceros independientes se exige que sea la propia Sra. X quien los preste. Tampoco se aprecian diferencias significativas en cuanto a las características de los mercados en los que se prestan los servicios, puesto que en ambos casos se trata del mercado de las telecomunicaciones en el que la contratación se realiza atendiendo a las características y condiciones personales de la persona que habrá de prestar el servicio. Tratándose de servicios prestados por la misma persona, la Sra. X, no se aprecian tampoco entre ambas operaciones diferencias destacables en cuanto a las responsabilidades, riesgos o beneficios para las partes contratantes derivados de los términos contractuales. En conclusión, no se aprecia en el presente caso un particular valor añadido por la sociedad M que exija el reconocimiento de un margen de beneficio para dicha entidad como ajuste a practicar sobre el precio de las operaciones con terceros independientes. Teniendo en cuenta el carácter personalísimo de los servicios prestados por la sociedad, que exigen la necesaria intervención de la Sra. X, resulta claro que no puede prestar dichos servicios con independencia de la persona física vinculada. De ahí que, en opinión del Tribunal Central, no sea necesario practicar ajuste alguno en el seno del análisis funcional, toda vez que las diferencias entre las operaciones comparables no son significativas. Cosa distinta es que en la aplicación del método del precio libre comparable deban tenerse en cuenta determinadas correcciones como consecuencia de los gastos fiscalmente deducibles en los que ha incurrido la sociedad, que es lo que precisamente ha hecho la Inspección. Por tanto, cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido -o siendo éste residual- a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15 y 16.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 16 y 21.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 45.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 15 de enero de 2015, recaída en la reclamación nº 08/02626/2013 relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT practicó el 17 de enero de 2013 liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010, a la entidad mercantil M, S.L. , de la que resultó una cantidad a ingresar de 70.926,43 euros, de los que 63.822,38 euros correspondían a cuota y 7.104,05 euros a intereses de demora.

2.- La entidad M comprobada fue constituida el 2 de abril de 2003 con un capital de 3.006 euros enteramente suscrito por la Sra. X, que es también su administradora única. Posteriormente, mediante escritura de 14 de diciembre de 2006 se amplió el capital social en 210.000 euros. Esta ampliación fue suscrita íntegramente y a partes iguales por los padres de la administradora, que pasaron a ser titulares, cada uno de ellos, del 49,30% del capital social, reduciendo la Sra. X su participación al 1,40% del capital.

3.- La Sra. X mantiene una relación laboral con la entidad comprobada.

4.- La regularización practicada se ha debido a dos motivos:

a) No se consideran deducibles determinados gastos computados por la sociedad.

b) Se estima que la retribución por los servicios laborales prestados a la sociedad por la Sra. X (operación vinculada) no se corresponde con su valor normal de mercado, por lo que se procede a ajustar dicho valor y a practicar el ajuste primario correspondiente. Adicionalmente, se practica un ajuste secundario en la entidad, calificando como renta la diferencia de valor a favor de la sociedad en la parte que no se corresponde con el porcentaje de participación del socio en la sociedad. Esto es, el 98,60% del ajuste primario se considera renta.

5.- Disconforme con la liquidación practicada la entidad interpuso el 13 de febrero de 2013 la reclamación económico-administrativa nº 08/02626/2013 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR en adelante) que, en resolución de 15 de enero de 2015, acordó:

“ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación ordenando anular la liquidación practicada para que sea sustituida por otra según lo dispuesto en los fundamentos de esta resolución reconociendo en su caso el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas así como sus respectivos intereses”.

La resolución del TEAR, en lo concerniente a la operación vinculada –único aspecto que interesa en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio-, señaló lo siguiente¹¹:

“1.- En primer lugar, no es objeto de controversia ni la existencia de una relación laboral entre la Sra. X y la sociedad M, SL de la que es administradora única, ni tampoco el carácter vinculado de la misma dicha relación. La cuestión controvertida se centra, pues, en si esas operaciones se declararon por su valor normal de mercado (artículo 16 TRIS).

La Inspección sostiene que el valor declarado se apartó del valor normal de mercado y justifica tal afirmación en los resultados obtenidos tras la aplicación de la metodología de valoración contenida en el artículo 16 TRIS.

En particular, la Inspección considera que el método más adecuado para determinar el valor de mercado en esta operación vinculada es el método previsto en el artículo 16.4.1º TRIS, es decir, el método del precio libre comparable que viene definido de la siguiente manera:

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.

Procede la Inspección a confrontar las retribuciones del trabajo declaradas por las partes vinculadas con lo que ella considera que son operaciones comparables y que son las prestaciones de servicios facturadas por M, SL a terceros, principalmente a MED. y ANT., pero también a otras entidades. Para ello, procede de la siguiente manera: Suma todos los ingresos facturados por la sociedad a terceros, sin distinción alguna. A continuación, practica lo que denomina "las correcciones necesarias para obtener la equivalencia" y que no es otra cosa que la deducción de aquellos gastos que considera imputables a la sociedad y que resultan ser todos los gastos declarados, menos aquellos gastos considerados como no deducibles por la Inspección a los que más adelante se hará referencia. La diferencia así obtenida se considera que es la retribución a valor de mercado de los servicios del trabajo prestados por la Sra. X a la sociedad. El resumen es el siguiente:

	2008	2009	2010
Ingresos de M	201.489,02	177.138,00	420.290,00
Gastos deducibles	61.457,30	55.593,65	78.177,59
Retribución trabajo a Valor normal de mercado	140.031,72	121.544,35	342.112,41

Se deduce de lo anterior que todos los ingresos obtenidos por M, SL se destinan, a juicio de la Inspección, o bien a retribuir a valor de mercado el trabajo de la Sra, X, o bien a absorber el resto de gastos de la entidad, sin que quede beneficio residual alguno para retribuir a las funciones propias de la sociedad. Obsérvese que la Inspección no niega que la sociedad incurre en gastos deducibles (incluida una partida tan relevante como la del propio sueldo de la Sra. X). Ahora bien, no resulta lógico que aceptando que la entidad incurre en gastos, se considere que ésta no realiza funciones, no asume riesgos o no posee activos que deban ser retribuidos mediante un margen adecuado. **La estimación de ese margen debería ser una consecuencia de un previo análisis funcional de la sociedad.**

Sin embargo, el análisis funcional realizado por la Inspección no va más allá de la afirmación de que, a su juicio, la entidad carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. Ahora bien, si esa conclusión fuera cierta no resulta congruente aplicar el artículo 16 TRIS a ese caso, amén de que tampoco resulta lógico anudar a esa eventual carencia de medios humanos y materiales las consecuencias que la Inspección extrae de su regularización, esto es, la entidad mantiene una relación laboral con la Sra. X cuyo coste, junto con otros costes de diversa cuantía y naturaleza, soporta la entidad.

En definitiva lo actuado por la Inspección no se ajusta a ninguna metodología de valoración de operaciones vinculadas y, desde luego, es difícilmente aceptable, desde un punto de vista de precios de transferencia, que todas las rentas positivas corresponda imputarlas a la empleada de la sociedad, mientras que a la sociedad solo proceda imputarle gastos, pues, como es fácil advertir, ninguna sociedad operaría así en condiciones de libre competencia y ninguna sociedad, en condiciones de mercado, contratará a un empleado para no obtener ningún rendimiento. Debe insistirse en que si, a juicio de la Inspección, la entidad carecía de medios humanos o materiales para realizar actividad alguna, la vía de los precios de transferencia no era del todo inadecuada para abordar tal problemática.

2.- Este Tribunal entiende que lo actuado por la Inspección supone una praxis incorrecta de la metodología de precios de transferencia, pues, en realidad, no ha tenido lugar ni un análisis de comparabilidad propiamente dicho ni se ha aplicado ninguno de los métodos de valoración establecidos en la norma legal.

En efecto, las Directrices de la OCDE a cuya luz debe interpretarse la normativa interna en materia de precios de transferencia, señalan que el "método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables" (párrafo 2.13)

El juicio de comparabilidad es el resultado del análisis de una serie de factores. Las Directrices, en su Capítulo Primero, enumeran los cinco factores determinantes de tal comparabilidad (o falta de ella). Así, se apunta a las características propias de tales bienes o servicios, a las funciones desempeñadas, a las cláusulas contractuales, a las circunstancias económicas y a las estrategias empresariales.

Por tanto, en la metodología del Precio Libre Comparable de lo que se trata es de buscar transacciones entre partes independientes donde se intercambien los mismos bienes o servicios en condiciones que funcional, económica y contractualmente sean comparables. En este caso, se debería, pues, haber identificado relaciones laborales entre partes independientes en las que las funciones desarrolladas y las condiciones contractuales y económicas fueran equivalentes a las que la Sra, X mantenía con M, SL. Es obvio que esto no es lo que ha hecho la Inspección de los tributos.

En realidad, sucede que, de facto, el método que está utilizando la Inspección para determinar el valor de mercado, pudiera asemejarse al Método de Distribución del Resultado conjunto que viene definido en el artículo 16.4.2º TRIS de la siguiente manera:

“ 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.”

Sin embargo, pese a esta inicial similitud, tampoco es este el método que acaba implementándose, puesto que lo que a la postre sucede que la Inspección no reparte resultado alguno entre la Sra X y la sociedad que ella administra, sino que imputa todo el resultado a la Sra X, dado que ningún margen se le permite obtener a la entidad para retribuir sus funciones, lo cual, como ya hemos dicho, carece de lógica, máxime cuando la propia inspección reconoce que la sociedad incurre en gastos cuya deducibilidad admite (entre ellos el propio sueldo de la Sra. X) y, desde luego, si existen gastos es que o se realizan funciones, o se asumen riesgos o se gestionan activos o todo ello a la vez y, en esa tesitura, sería esperable, en condiciones de libre concurrencia, algún tipo de retribución en forma de margen, es decir, algún tipo de participación en el resultado conjunto.

Debe concluirse, pues, que la Administración no ha acreditado que el precio acordado por las partes no responda al valor de mercado, razón por la cual la liquidación practicada debe decaer en este punto.

Adicionalmente no siendo pertinente el ajuste primario, también deja de tener sentido el ajuste secundario practicado.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 12 de junio de 2015.

En síntesis, el Director recurrente alega lo siguiente:

1) No comparte ninguna de las dos conclusiones con las que el TEAR argumenta su resolución: (i) que no se ha realizado el análisis de comparabilidad y (ii) que no se ha utilizado ninguno de los métodos de valoración previstos por la norma legal.

2) En contra de lo que afirma el TEAR, se ha realizado el análisis de comparabilidad utilizando un comparable interno y se ha aplicado el método del precio libre comparable. Para ello se parte del comparable interno y se realizan los ajustes necesarios para conseguir la equivalencia.

Es importante destacar que en este concreto asunto: (i) la operación vinculada tiene por objeto una prestación de servicios de carácter personalísimo (es esa persona y no otra la que tiene que realizar la operación), prestación que es idéntica o coincide sustancialmente con la prestación realizada por la sociedad a un tercero; (ii) las operaciones que la sociedad vinculada realiza con terceros son exclusivamente las prestaciones antes señaladas, y se limitan a las que se derivan de una única persona/socio.

Del expediente se deriva sin esfuerzo que se ha realizado el análisis de comparabilidad puesto que se han analizado los aspectos siguientes:

- Características específicas de la prestación del servicio: en los contratos con terceros independientes se requiere que sea la persona física vinculada la que preste el servicio.
- Funciones asumidas por las partes: la función esencial es la prestación de servicios por la persona física siendo ésta el activo fundamental para poder desarrollar la actividad.
- Términos contractuales: el tercero independiente contrata con la sociedad un servicio condicionado a la participación indispensable de la persona física.
- Características del mercado: se trata de un mercado en el que se busca a una persona concreta. No es indiferente contratar a una persona u otra.
- En una situación de estas características, disponer de información de otras circunstancias como, por ejemplo, las estrategias comerciales parece irrelevante y la necesidad de justificar su ausencia, innecesaria.

Dada la inexistencia de una infraestructura de medios personales y materiales en la sociedad, se deriva del expediente que no se ha identificado una función específica y de entidad suficiente en la sociedad como para ser tomada en consideración a efectos de las correcciones que han de realizarse.

La postura de la Inspección que se deriva del acuerdo de liquidación es que en los ejercicios inspeccionados la sociedad es el centro a través del cual se canaliza la actividad profesional de la persona física, pero en los ejercicios inspeccionados dicha “canalización” no aporta un valor añadido o, de aportarlo, no se ha

tomado en consideración a efectos del ajuste por considerarse residual y que, por tanto, no afectaría a la valoración. No puede compartirse, en este sentido, el razonamiento del TEAR en virtud del cual simplemente por la existencia de la sociedad se ha de admitir, a efectos de operaciones vinculadas, que a la misma hay que atribuirle una función que dé lugar a un ajuste de entidad suficiente como para efectuar una corrección valorativa. No debe olvidarse que la comparación puede ser correcta incluso a pesar de la existencia de una diferencia no ajustada, siempre que no afecte a la fiabilidad de la comparación. Debe recordarse que la valoración de operaciones vinculadas no es una ciencia exacta y que su objetivo es llegar a una aproximación razonable de lo que sería un resultado de plena competencia basado en información fiable.

3) La utilización del método del precio libre comparable (e implícitamente el análisis de comparabilidad) ha sido admitida por el TEAC en su resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 5473/2012), en la que siendo el mismo el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes, se ha tomado el valor de esta segunda operación como comparable y se ha corregido atendiendo a las particularidades de la operación, en concreto, los gastos necesarios para la actividad en los que haya podido incurrir la sociedad. Se trata de supuestos en los que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física y en los que la sociedad no aporta valor añadido a la labor de la persona física más allá de los gastos fiscalmente deducibles.

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Económico-Administrativo Central que estime el recurso extraordinario y se fijen los criterios declarando que:

1º) En supuestos en los que los trabajos o el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una “operación no vinculada comparable” (comparable interno).

2º) Siendo el mismo, o sustancialmente el mismo, el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes, cuando la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, la aplicación del método de precio libre comparable no tiene necesariamente que incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad cuando del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad no aporta valor añadido (o su valor es residual) a la labor de la persona física más allá de los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) presentó alegaciones en el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central manifestando que la resolución del TEAR siguió el criterio de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 9 de enero de 2014 (rec. 183/2012), que es firme.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Dos son las cuestiones controvertidas que plantea el recurrente: (i) determinar si cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta ésta última a terceros independientes es sustancialmente el mismo, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una “operación no vinculada comparable” (comparable interno) y (ii) determinar si siendo el mismo, o sustancialmente el mismo, el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta ésta última a terceros independientes, cuando la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, la aplicación del método de precio libre comparable tiene necesariamente que incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad cuando del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad no aporta valor añadido (o su valor es residual) a la labor de la persona física más allá de los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Tercero:

A juicio de este Tribunal Central las dos cuestiones planteadas por el recurrente están estrechamente unidas, por lo que se dará respuesta a las mismas de forma unitaria. Para ello resulta necesario partir de los siguientes hechos acreditados en el expediente:

- Existe una relación laboral entre la Sra. X y la sociedad M, SL, de la que es administradora única, lo que determina el carácter vinculado de dicha relación.
- La entidad M realizaba la actividad de prestación de servicios de radiodifusión y televisión. Tales servicios eran prestados personalmente por su administradora, la Sra. X, circunstancia determinante para la contratación por terceros –emisoras de radio o canales de televisión- de dichos servicios.
- Dada la vinculación existente entre la Sra. X y la sociedad M, la Inspección procedió a comprobar si las retribuciones del trabajo satisfechas por ésta a aquélla se habían valorado por su valor normal de mercado, en los términos del artículo 16.1 del TRLIS.
- La Inspección concluyó que tales retribuciones del trabajo no respondían al valor normal de mercado, toda vez que no se cumplían algunos de los requisitos que el artículo 16.6 del RIS exige para que el obligado tributario pueda considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado en los casos de prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada.
- En consecuencia, la Inspección procedió a determinar el valor normal de mercado de dichas retribuciones en los términos que dispone el artículo 16 del TRLIS, aplicando el método del precio libre comparable, por considerarlo el más adecuado. Considera que se dispone de un comparable que satisface las condiciones de comparabilidad y que está constituido por el valor de los servicios prestados por la entidad M a los terceros clientes independientes, de quienes se obtienen los ingresos por los servicios prestados únicamente por la persona física. Sobre este valor comparable practica una serie de correcciones atendiendo a las diferencias que puedan existir entre la operación vinculada y la no vinculada. Esas correcciones o ajustes han sido los gastos fiscalmente deducibles en los que ha incurrido la sociedad para retribuir aquellos factores de producción que no son la Sra. X, de manera que la valoración a mercado de las retribuciones de la Sra. X se obtiene deduciendo del importe neto de la cifra de negocios los gastos fiscalmente deducibles a excepción de las retribuciones satisfechas a la Sra. X. Estas remuneraciones a valor de mercado resultan ser las siguientes:

	2008	2009	2010
Valor mercado retribución Sra. X	140.031,72	121.544,35	342.112,41

- La Inspección practica, en consecuencia, un ajuste primario negativo en la entidad M, por operaciones vinculadas, del siguiente tenor:

	2008	2009	2010
Sueldo Sra. X declarado	39.642,28	40.082,59	71.136,70
Valoración sueldo a mercado	140.031,72	121.544,35	342.112,41
Ajuste primario op. vinculada	-	-	-
	100.389,44	-81.461,76	-270.975,71

- La Inspección practica también un ajuste secundario por operación vinculada en virtud de lo dispuesto en los artículos 15.2.a) y 16.8 del TRLIS y 21 bis.2.b) del RIS, de manera que la parte de la diferencia entre el valor de mercado de la retribución de la Sra. X y su valor declarado que no se corresponde con el valor de participación en la entidad (98,60%) constituye renta para la entidad así como una liberalidad para el socio que la efectúe. En consecuencia, el ajuste secundario practicado es el que sigue:

	2008	2009	2010
Sueldo Sra. X declarado	39.642,28	40.082,59	71.136,70
Valoración sueldo a mercado	140.031,72	121.544,35	342.112,41
Diferencia	-	-	-
	100.389,44	-81.461,76	-270.975,71
Valor de participación	98,60%	98,60%	98,60%
Ajuste secundario op.vinc.	98.983,99	80.321,30	267.182,05

Cuarto:

Para la norma fiscal no resulta intrascendente que entre las partes intervinientes en una operación del tráfico económico medien o no relaciones de dependencia o vinculación. La búsqueda de ahorros fiscales ilícitos o de ventajas distorsionadoras de las condiciones que deben presidir un mercado de libre competencia aconseja que, en caso de operaciones entre partes que se consideran vinculadas, se prescindiera del valor atribuido por las mismas, ateniéndose al valor señalado por la norma fiscal, que es el precio de mercado que, en circunstancias normales, se acordaría entre partes independientes. Las normas fiscales sobre operaciones vinculadas tratan de evitar que mediante el uso de precios distintos a los normales de mercado se transfieran rentas de una entidad a otra que, por regla general, tienen como resultado práctico minorar o diferir la tributación del Impuesto sobre Sociedades o sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente a las partes afectadas por la vinculación. En el plano internacional estas normas sobre precios de transferencia son necesarias para evitar que se desplacen recursos fiscales de unos países a otros.

Dispone, a este respecto, el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, TRLIS:

Artículo 16. Operaciones vinculadas

1. 1º 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.

2º 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. (...)

3.(...)

4. 1º 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 sustrae 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.

(...)”.

Por su parte, el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado mediante Real Decreto 1777/2004, dispone:

Artículo 16. Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad.

“1. 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 artículo 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.

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

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.*
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.*
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.*
- d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.*
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.*

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

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

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

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

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16. 4 de la Ley del Impuesto, 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 profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios- profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.*
- b) 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 100 del resultado previo a que se refiere la letra a).*
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios- profesionales cumplan los siguientes requisitos:*

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

2º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/ 2007, de 30 de marzo (RCL 2007, 664) .

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

La norma fiscal define, pues, el valor normal de mercado como el precio que hubiera sido acordado entre partes independientes en condiciones de libre competencia. La determinación de ese valor de mercado es siempre una cuestión de hecho bastante compleja, por la dificultad de encontrar precios comparables de referencia. Así lo reconoce, en efecto, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 9 de diciembre de 2011 (Rec. nº 3856/2009), al señalar que *“Ciertamente que la fijación de un precio de mercado, con el que poder comparar el posible precio de transferencia, es tarea harto difícil dado que, a veces, las transacciones entre sociedades vinculadas son tan peculiares que no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas independientes”.*

A tenor de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 16 del RIS, arriba transcrito, el análisis de comparabilidad se configura como el paso previo necesario para determinar en cada caso el método más adecuado de determinación del valor de mercado de entre los que contempla el artículo 16.4 del TRLIS.

Dicho análisis de comparabilidad tiene por objeto determinar si la operación entre partes independientes tomada como comparable y la realizada entre partes vinculadas son equiparables. Pues bien, según el apartado 4 del art. 16 del TRLIS, dos operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 de dicho precepto que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias. No han de existir, por tanto, diferencias significativas en relación con las circunstancias siguientes:

- Las características específicas de los bienes o servicios.
- Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.
- Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales.

Todo ello en el bien entendido de que tales circunstancias se tendrán en cuenta a efectos de la comparación en la medida en que sean relevantes. Así lo dispone, en efecto, el apartado 2 del art. 16 del RIS.

No es objeto de controversia en el presente recurso la existencia de vinculación entre la Sra. X y la sociedad M, a la que le une una relación de carácter laboral, ni tampoco, por tanto, que la operación que ha de ser valorada por su valor normal de mercado es el importe satisfecho como retribución a la prestación de trabajo personal de la persona física a la entidad. Tampoco lo es que las retribuciones satisfechas por M a la Sra. X no responden al valor de mercado, dado que no se cumplen los requisitos que para ello exige el artículo 16.6 del RIS, y que, por tanto, se hace necesario determinar el valor de mercado de las mismas en los términos del artículo 16 del TRLIS.

La controversia se suscita porque habiendo la Administración utilizado como método de determinación del valor de mercado el del precio libre comparable, por estimarlo el más adecuado, el TEAR sostiene que, en realidad, no ha tenido lugar ni un análisis de comparabilidad propiamente dicho ni se ha aplicado ninguno de los métodos de valoración establecidos en la norma legal.

Examinando detenidamente la resolución del TEAR puede concluirse que los motivos de estimación de la reclamación son los siguientes:

- La Administración no ha realizado un análisis de comparabilidad propiamente dicho, toda vez que ha omitido realizar correctamente el análisis funcional a que alude el art. 16.2.b) del RIS del que se hubiera derivado la estimación del margen de beneficio de la sociedad como retribución a sus funciones, a los riesgos asumidos y a los activos empleados, retribución lógica si se parte de que la entidad ha incurrido en gastos, como lo es el propio sueldo de la Sra. X. Considera el TEAR que el análisis funcional realizado por la Inspección se ha limitado a afirmar que, a su juicio, la entidad carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna, no resultando lógico que aceptando que la entidad incurre en gastos, se considere que ésta no realiza funciones, no asume riesgos o no posee activos que deban ser retribuidos mediante un margen adecuado.

- La Administración no ha aplicado el método del precio libre comparable porque para ello debería haber tomado como comparables relaciones laborales entre partes independientes en las que las funciones desarrolladas y las condiciones contractuales y económicas fueran equivalentes a las que la Sra. X mantenía con M y resulta obvio que no es esto lo que ha hecho la Inspección.

- De facto, el método que está utilizando la Inspección para determinar el valor de mercado pudiera asemejarse al de distribución de resultado, pero a la postre tampoco lo aplica porque no reparte resultado alguno entre la Sra. X y M, sino que imputa todo el resultado a aquélla, dado que ningún margen se le permite obtener a la entidad para retribuir sus funciones, lo cual carece de lógica.

El Director recurrente sostiene, por el contrario, que:

- En relación al análisis de comparabilidad, no cabe admitir que la simple existencia de la sociedad exija, a efectos de operaciones vinculadas, reconocer en ella una función que implique el reconocimiento de un margen determinante de una corrección valorativa; no debe olvidarse, además, que la comparación puede ser correcta incluso a pesar de la existencia de una diferencia no ajustada, siempre que no afecte a la fiabilidad de la comparación.

- El análisis de comparabilidad en los términos realizados por la Inspección ha sido implícitamente admitido por el TEAC en su resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 5473/2012) en un supuesto similar al aquí contemplado en el que siendo el mismo el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes, se ha tomado el valor de esta segunda operación como comparable y se ha corregido atendiendo a las particularidades de la operación, en concreto, los gastos necesarios para la actividad en los que haya podido incurrir la sociedad. Se trata de supuestos en los que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física y en los que la sociedad no aporta valor añadido a la labor de la persona física más allá de los gastos fiscalmente deducibles.

Como conclusión a los argumentos señalados, el Director solicita en su recurso que se fijen criterios en el sentido expuesto en el antecedente de hecho segundo.

QUINTO: Como se señaló más arriba, dos operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 del RIS que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

Ya se indicaba también, anteriormente, que para dicha comparación sólo habrán de tenerse en cuenta, de entre las circunstancias señaladas, aquéllas que sean relevantes.

La primera conclusión que cabe extraer es que el análisis de comparabilidad estará sujeto a una importante casuística, tan amplia como diferentes sean los tipos de operaciones vinculadas que puedan suscitarse, resultando muy difícil extraer reglas generales en esta materia, esto es, extensibles a múltiples supuestos de operaciones vinculadas.

Ahora bien, en el supuesto aquí analizado que da lugar al criterio debatido, concurren las notas características siguientes:

· La entidad M realizaba la actividad de prestación de servicios de radiodifusión y televisión, servicios que eran prestados personalmente por la Sra. X, administradora de la entidad, circunstancia ésta determinante para la contratación por terceros de los citados servicios, puesto que en los contratos con terceros independientes se requiere que sea la persona física vinculada la que preste el servicio, pues el tercero independiente contrata con la sociedad un servicio condicionado a la participación indispensable de la persona física: De ello se infiere que el servicio prestado por la persona física a la sociedad vinculada es, por tanto, el mismo que el que la sociedad M presta a esos terceros independientes.

· Los servicios facturados por la entidad M a los terceros independientes son exclusivamente los prestados por la Sra. X. De ello se concluye pues, en cuanto a las funciones asumidas por las partes, la función esencial (e incluso en un supuesto como el considerado la única función) es la prestación de servicios por la persona física siendo ésta el activo fundamental e imprescindible de M para poder desarrollar la actividad.

· Características del mercado: se trata de un mercado en el que se busca a una persona concreta, no siendo indiferente contratar a una persona u otra.

Así las cosas, debe examinarse si en un supuesto como el aquí analizado, caracterizado esencialmente por las notas indicadas, cabe tomar como comparable de la prestación de trabajo realizada por la Sra. X a la entidad M, el valor de los servicios prestados por la entidad M a los terceros clientes.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo importantes modificaciones en el régimen de operaciones vinculadas, adaptando la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. Con fecha 22 de julio de 2010 se aprobó por el Consejo de la OCDE una nueva Guía de Precios de Transferencia que modificó los capítulos I, II y III de las directrices aprobadas en 1995 e introdujo un nuevo capítulo IX en el que se desarrolla la aplicación de precios de transferencia en las operaciones de reestructuración empresarial. Las principales modificaciones consistieron, además de en el nuevo capítulo citado, en la eliminación del principio de jerarquía en la aplicación de los métodos de valoración y en el desarrollo de forma detallada del análisis de comparabilidad.

La citada Guía, al desarrollar el análisis de comparabilidad, señala en el punto 36 de su Capítulo I que *“para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario valorar las características de las operaciones, o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia (o un rango de las mismas). Las características o “factores de comparabilidad” que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que éstas persiguen”*. Y añade en el punto 37 del mismo Capítulo que *“la importancia de estos factores en la determinación de la comparabilidad dependerá de la naturaleza de la operación vinculada y del método de determinación de precios adoptado”*. Por su parte, el punto 1.38 establece que *“si cabe suponer razonablemente que la diferencia no ajustada no va a afectar significativamente a la comparabilidad, la operación en cuestión realizada en el mercado libre no debe rechazarse como comparable potencial, aunque no se disponga de alguna información”*.

Pues bien, este Tribunal Central no encuentra obstáculo respecto a la comparabilidad o equiparabilidad de ambas operaciones. Por un lado, no existen diferencias significativas en cuanto a las características de los servicios prestados, toda vez que éstos son sustancialmente iguales, pues en los servicios que presta la entidad M a los terceros independientes se exige que sea la propia Sra. X quien los preste. Tampoco se aprecian diferencias significativas en cuanto a las características de los mercados en los que se prestan los servicios, puesto que en ambos casos se trata del mercado de las telecomunicaciones en el que la contratación se realiza atendiendo a las características y condiciones personales de la persona que habrá de prestar el servicio. Tratándose de servicios prestados por la misma persona, la Sra. X, no se aprecian tampoco entre ambas operaciones diferencias destacables en cuanto a las responsabilidades, riesgos o beneficios para las partes contratantes derivados de los términos contractuales.

En relación con este aspecto, respecto al análisis funcional, el TEAR consideró que la Administración no lo realizó adecuadamente pues, de haberlo hecho, le habría llevado en buena lógica a practicar un ajuste en el precio de la operación entre partes independientes para reconocer un margen de beneficio a la sociedad M como retribución a sus funciones, a los riesgos asumidos y a los activos empleados. Señala el TEAR que el análisis funcional realizado por la Inspección no va más allá de la afirmación de que, a su juicio, la entidad carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. Sin embargo, en el acuerdo de liquidación la Inspección al considerar como factor de comparabilidad “las funciones asumidas por las partes”, indica que:

“La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física (Sra. X), quien asume la mayoría de los riesgos, dado que responde del buen fin de los servicios prestados.

Los principales activos empleados en la prestación de los servicios son sus propias cualidades como profesional del periodismo, tal como resulta de la propia naturaleza de los mismos. En efecto, y de acuerdo con el contrato de fecha (...), suscrito con G, S.A. la Sra. (X) prestaría los servicios de “voz en off” (directo y/o diferido) y narración de imágenes en directo en el programa televisivo (...), y en virtud del contrato suscrito con A, S.A. de fecha (...), asumiría la prestación del servicio de presentación del programa (...).

Tales contratos deben considerarse “intuitu personae”, siendo las especialidades cualidades profesionales de la Sra X las que determinan la celebración de los mismos, y así queda patente por ejemplo, en el contrato celebrado el (...), en el que M garantizaba que el servicio sería prestado personalmente por la Sra. X, de tal forma que si la misma –Sra. X- no asumiera tales funciones o no prestase el servicio, A, S.A. tendría la facultad de resolver el contrato. El carácter personalísimo de tales servicios también queda patente por la cláusula de exclusividad que incluyen ambos contratos, conforme a los cuales la referida entidad se comprometía a que la Sra. X no prestase sus servicios a favor de ninguna otra cadena de televisión ...”

Es decir, la Inspección destacó como principal activo en la prestación de los servicios las cualidades profesionales de la Sra. X, que asume la función esencial en la prestación de los mismos. No cabe duda de que la principal función en ambas operaciones es la de prestar un servicio de carácter personalísimo, un servicio que sólo puede ser prestado en ambos casos por la misma persona y que es sustancialmente el mismo. Así, en el contrato

suscrito con A, S.A. se advierte expresamente que la sociedad garantiza que el servicio será prestado personalmente por la persona física, de forma que si la misma no asumiera tales funciones o no prestara el servicio, A SA tendrá la facultad de resolver el contrato y exigir la correspondiente indemnización por los daños y perjuicios causados, estableciéndose además un compromiso de exclusividad.

No es cierto, por tanto, como afirma el TEAR, que el análisis funcional de la Administración no vaya más allá de la afirmación de que la entidad carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. A la vista de lo expuesto, la Administración no sólo reconoce que la entidad dispone de medios humanos, concretamente de la Sra. X, para la prestación de los servicios sino que indica expresamente que dicha Sra. X es el principal activo para prestarlos dado el carácter personalísimo de dichos servicios.

Ciertamente, la Inspección, tal como señala el TEAR, no ha determinado en su análisis funcional un ajuste por el margen de beneficio para la sociedad M que retribuyera de algún modo sus funciones, los activos empleados y el riesgo asumido. Pero este hecho no constituye, a juicio de este Tribunal Central, un impedimento para apreciar la equiparabilidad de las operaciones dadas las peculiares circunstancias concurrentes en el presente caso:

- Carácter personalísimo de los servicios prestados, en los que participa exclusivamente la Sra. X.
- Los únicos servicios facturados por M a los terceros independientes son los prestados por la Sra. X.
- La principal función es la de la Sra. X, indispensable e imprescindible para la prestación de los servicios.
- El principal activo de la entidad M es, por tanto, la Sra. X, sus concretas cualidades personales y profesionales.
- Los riesgos asumidos en ambas operaciones se centran esencialmente en el papel determinante de la Sra. X.

Piénsese, en este sentido, que conforme a la presunción establecida en el artículo 16.6 del RIS una de las condiciones para que el obligado tributario pueda considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada es que la entidad “cuenta con medios materiales y humanos adecuados”.

Este Tribunal Central se ha pronunciado respecto del alcance de esta expresión en su resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 5473/12) en relación al artículo 45.2 del RD Legislativo 3/2004, (pronunciamiento que entendemos plenamente extensible al artículo 16.6 del RIS), y ha indicado que a efectos de interpretar el artículo 45.2 del TRIRPF, no se puede considerar que los medios personales y materiales exigidos sean los genéricos para la existencia de cualquier actividad económica, sino que los medios deben ser específicos para la actividad profesional. Es decir, la sociedad ha de tener la infraestructura necesaria para ser capaz de aportar por sí algún valor añadido; con independencia de la persona física vinculada, debe poder prestar con sus propios medios los servicios que constituyen su objeto social. En el cómputo de los medios personales no debe incluirse la propia persona física que presta servicios del trabajo dependiente para la sociedad vinculada.

Pues bien, no se aprecia en el presente caso un particular valor añadido por la sociedad M que exija el reconocimiento de un margen de beneficio para dicha entidad como ajuste a practicar sobre el precio de las operaciones con terceros independientes. Teniendo en cuenta el carácter personalísimo de los servicios prestados por la sociedad, que exigen la necesaria intervención de la Sra. X, resulta claro que no puede prestar dichos servicios con independencia de la persona física vinculada.

A mayor abundamiento, el resto del activo material de la sociedad está constituido por una vivienda que hace las veces de oficina para tareas administrativas y, sin embargo, según los contratos suscritos con las empresas independientes a las que se cede el derecho de explotación de los servicios personalísimos de la Sra. X, los servicios se prestan en los locales de las empresas contratantes. También forman parte del activo material simplemente medios informáticos (ordenador y fax), el mobiliario de la oficina y un vehículo Audi A5.

Además de la Sra. X, la entidad M tiene contratada a otra persona pero ésta realiza únicamente tareas administrativas.

En definitiva, pues, la sociedad M como tal no aporta un valor añadido relevante al aportado por la propia Sra. X en su servicio a la sociedad M. De ahí que, en opinión de este Tribunal Central, no sea necesario practicar ajuste alguno en el seno del análisis funcional, toda vez que las diferencias entre las operaciones comparables no son significativas.

Cosa distinta es que en la aplicación del método del precio libre comparable deban tenerse en cuenta determinadas correcciones como consecuencia de los gastos fiscalmente deducibles en los que ha incurrido la sociedad, que es lo que precisamente ha hecho la Inspección.

Según el TEAR, la Administración no ha aplicado el método del precio libre comparable porque para ello debería haber tomado como comparables relaciones laborales entre partes independientes en las que las funciones desarrolladas y las condiciones contractuales y económicas fueran equivalentes a las que la Sra. X mantenía con M. A juicio de este Tribunal Central, el hecho de que pudiera haberse tomado como comparable una relación laboral equivalente a la que tiene la Sra. X pero entre partes independientes y que, incluso, esta operación

comparable hubiese sido particularmente idónea, no es motivo para descartar como comparable la efectivamente seleccionada por la Administración, de forma que no cabe rechazar el comparable utilizado por la exclusiva razón de que pudiera existir otro más adecuado.

Finalmente, respecto de las alegaciones formuladas en el presente recurso por el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado en la única instancia, en el sentido de que la resolución del TEAR siguió el criterio de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 9 de enero de 2014 (Rec. 183/2012), que es firme, han de rechazarse porque en dicha sentencia, concerniente a las liquidaciones giradas al obligado por el Impuesto sobre Sociedades del período 2004-2007, no se planteaba problema alguno sobre precios de transferencia.

En opinión de este Tribunal Central, por tanto, cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una “operación no vinculada comparable”, no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA:

ESTIMARLO fijando el criterio siguiente: Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una “operación no vinculada comparable”, no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

[1] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.