

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 08483/2015 de 2/03/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

Impuesto Sociedades. Operaciones vinculadas. Supuesto en el que una entidad 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.

Para valorar una operación vinculada entre una sociedad y su administradora única, cuando los terceros contratan con la sociedad en atención a la cualificación de su administradora y los servicios que ésta viene prestando a la entidad son sustancialmente iguales a los que la sociedad presta a terceros, el TEAC no encuentra inconveniente en que se aplique el método de libre precio comparable utilizando como elemento de comparación el valor de los servicios que la sociedad presta a terceros.

Fundamentos de derecho

CUARTO... 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...

QUINTO... 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...

... 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...
- 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...

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...

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... 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,... Tales contratos deben considerarse “intuitu personae”, siendo las especialidades cualidades profesionales de la Sra X las que determinan la celebración de los mismos...”

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...

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”...

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...

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.

