

Estimados compañeros:

Adjuntamos comentario a la interesante y preocupante resolución del TEAC, que prácticamente se carga el uso de sociedades personalistas en el caso de servicios profesionales, tipo asesores fiscales, abogados, médicos etc. al no permitir “remansar” beneficios en la sociedad.

***IRPF.- La facturación del profesional o artista a su sociedad debe coincidir con la de la sociedad a terceros descontados los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad (Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de septiembre de 2014).***

La periodista prestaba servicios a una sociedad de la que era socia y, además, administradora única, dedicada básicamente a la producción de programas audiovisuales (en concreto, la actividad realizada era la participación por la periodista en programas audiovisuales o promociones publicitarias). Esta actividad era realizada directamente por esa sociedad (sociedad X) o por otra sociedad participada por aquélla (sociedad Y). La inspección observó que la retribución de la periodista era muy inferior a la facturación de esas entidades a terceros, todo ello durante los ejercicios 2006 a 2008.

La periodista defendía que su retribución era de mercado y que las sociedades debían tener un beneficio, por cuanto contaban con medios materiales y humanos. El TEAC recuerda, en primer lugar, cuál es la evolución normativa de las reglas de valoración de este tipo de actividades. Así, afirma que:

(a) La regulación especial de este tipo de operaciones nació cuando aún existía la transparencia fiscal para las sociedades de profesionales, reforzando así las reglas generales de operaciones vinculadas e imponiendo a los propios sujetos que fuesen ellos quienes valorasen fiscalmente tales operaciones por su valor normal de mercado.

(b) Las sucesivas leyes del IRPF han contenido remisiones a la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la valoración de las operaciones vinculadas. Esta normativa del Impuesto sobre Sociedades ha ido evolucionando, de forma que primero, hasta 1 de enero de 1996, obligaba a las partes vinculadas a valorar de conformidad con los precios que serían acordados entre partes independientes. Desde 1 de enero de 1996, se pasó a permitir la libre valoración, facultando a la Administración a valorar las operaciones a mercado cuando la valoración convenida hubiera determinado una reducción o diferimiento de la tributación conjunta en España. A partir de 1 de diciembre de 2006, finalmente, se vuelve a exigir que sean los sujetos los que valoren las operaciones a mercado.

(c) La remisión general de la norma del IRPF a la del Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, se rompió en 1999 (con la Ley 40/1998), estableciendo una norma específica para el caso de actividades económicas o la prestación de trabajo personal por personas físicas con la sociedad con la que están vinculadas. En estos casos, se exigía específicamente la valoración a mercado de estas operaciones por el sujeto (a pesar de que no era ésta la regla en el Impuesto sobre Sociedades). Posteriormente, a partir de 1 de enero de 2003, se estableció una presunción *iuris et de iure* en virtud de la cual se entendía que el valor convenido entre partes vinculadas era de mercado si el 50% de los ingresos de la sociedad procedía del

ejercicio de actividades profesionales y siempre que la entidad contase con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. Posteriormente, desde 1 de enero de 2007 (con la nueva Ley 35/2006), desaparece esa regla específica, volviéndose a la regla que imponía a los sujetos valorar a mercado sus operaciones vinculadas.

Por último, a partir del nuevo artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en vigor desde el 19 de noviembre de 2008, se introduce una nueva presunción para este tipo de operaciones, conforme a la cual el obligado puede considerar que el valor convenido es el de mercado cuando se trata de prestaciones de servicios por socios profesionales a entidades vinculadas, siempre que se cumplan ciertos requisitos (entre otros, que se trate de empresas de reducida dimensión que cuenten con medios materiales y humanos adecuados). Teniendo en cuenta esta evolución normativa, el TEAC concluye que en 2006 aplicaba la primera de las presunciones expuestas y, a partir de 19 de noviembre de 2008 y hasta 31 de diciembre de dicho ejercicio, la segunda de las presunciones; mientras que en 2007 y hasta 19 de noviembre de 2008 se aplicaba la obligación general de valorar las operaciones a mercado. Para el primero y el último de los períodos, no obstante, recuerda el TEAC que las presunciones indicadas resultan aplicables solo en la medida en que, entre otras, las entidades cuenten con medios materiales y humanos suficientes y adecuados a la actividad. Y, en este sentido, dice el TEAC que:

**(a) Una actividad como la analizada necesita de un único medio, que no es otro que el propio profesional/artista, al tratarse de una actividad personalísima. Tal es así que los terceros contrataban con la Sociedad por el hecho de que los servicios eran prestados por la profesional.**

**(b) En este sentido, cualquier otro medio personal o material con que cuente la compañía se ha de reputar innecesario para la actividad, de forma que las sociedades (X e Y) no aportan nada a la actividad, o lo que es lo mismo, no añaden ningún valor a los servicios realmente prestados por la socia y administradora.**

**(c) El que para que la actividad de arrendamiento baste la existencia de un empleado y un local no significa que sea así para otras actividades y, en cualquier caso, los medios personales han de entenderse siempre excluyendo al propio profesional, dado que los servicios de éste redundan directamente en el ejercicio de la actividad profesional por la sociedad y siempre están presentes (en otro caso se vaciaría de contenido el requisito al que la norma condiciona la aplicación de las presunciones).**

Dicho lo anterior, afirma el TEAC que en todos los ejercicios analizados procede valorar a mercado las operaciones vinculadas (la retribución de la profesional), bien porque no existiera en dichos ejercicios ninguna de las presunciones legales antes citadas, bien porque éstas no aplican por inexistencia de medios materiales y humanos. **Esta valoración a mercado, según el TEAC, debe coincidir con los ingresos obtenidos por la sociedad X** (directamente o a través de la sociedad Y) menos los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad.

Por último, se confirma que la sanción por la falta de tributación de la profesional en su IRPF debe calcularse sin considerar lo ya ingresado por las sociedades por el Impuesto sobre Sociedades.

#### 4 Criterios de la resolución: 05473/2012/00/00

- **Calificación: Doctrina**
- **Unidad resolutoria: Vocalía Tercera**
- **Fecha de la resolución: 11/09/2014**

Acceso a la Resolución: “Ctrl+clik para seguir el vinculo en Criterio”  
Resumen:

- [Criterio 1 de la resolución 05473/2012/00/00 del 11/09/2014](#)  
IRPF. Procedimiento de valoración de operaciones vinculadas entre persona física/socio profesional y su sociedad. Interpretación de las reglas especiales establecidas por la normativa combinada del IRPF y del IS. Criterio interpretativo general. - No puede apreciarse conexión lógica alguna entre la desaparición de la transparencia fiscal y los cambios operados por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre (de reforma ...
- [Criterio 2 de la resolución 05473/2012/00/00 del 11/09/2014](#)  
IRPF. Criterios de valoración de las operaciones vinculadas entre persona física/socio profesional y su sociedad. Regla general de valoración a precio normal de mercado. Aplicabilidad de la presunción del artículo 45.2 del RDL 3/2004. Ámbito temporal. - Periodo 2006: Las operaciones vinculadas han de valorarse imperativamente a valor normal de mercado; no obstante, la normativa tributaria aplicable en este periodo ...
- [Criterio 3 de la resolución 05473/2012/00/00 del 11/09/2014](#)  
IRPF. Procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de operaciones vinculadas entre persona física/socio profesional y su sociedad. Aplicación de la previsión contenida en el artículo 45.2 Requisito 2ª: Tenencia de medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. - A efectos de interpretar el artículo 45.2 del TRIRPF, no se puede considerar que los medios personales y materiales ...
- [Criterio 4 de la resolución 05473/2012/00/00 del 11/09/2014](#)  
IRPF. Procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas entre persona física/socio profesional y su sociedad. Cuantificación de la base de la sanción del artículo 191 de la LGT, “dejar de ingresar”. - La base de cálculo es la cantidad dejada de ingresar en cada ejercicio; no puede admitirse la tesis de que la base de cálculo sea el importe no recaudado por la Hacienda Pública, ...

Atentamente:

AECE