

El precio libre comparable como método de valoración de la retribución vinculada del socio en sociedades profesionales

Análisis de la **STSJ de Madrid de 10 de febrero de 2025, rec. núm. 1206/2022**

José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Oviedo (España)

pedreira@uniovi.es | <https://orcid.org/0000-0002-7529-3165>

Extracto

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.^a, de 10 de febrero de 2025 (rec. núm. 1206/2022), analiza la valoración de la retribución de un socio en una sociedad que presta servicios profesionales al hilo del régimen de operaciones vinculadas y llega a la conclusión de que el método del precio libre comparable no puede ser utilizado cuando la sociedad aporta un valor añadido al profesional. En opinión del tribunal, «no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio».

Publicado: 06-05-2025

Nota: Trabajo realizado en el marco del Proyecto de investigación PID2023-149797NB-I00 DER «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración».

Cómo citar: Pedreira Menéndez, J. (2025). El precio libre comparable como método de valoración de la retribución vinculada del socio en sociedades profesionales. (Análisis de la STSJ de Madrid de 10 de febrero de 2025, rec. núm. 1206/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 506, 168-174. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24483>

1. Supuesto de hecho

Al socio se le inicia un procedimiento de inspección en 2020 por el IRPF 2015, 2016 y 2017 que concluye con un acta de disconformidad en junio de 2021. En el acuerdo de liquidación practicado al recurrente se le aumenta la base imponible general por rendimiento neto de la actividad económica (profesional). El importe es el beneficio de la sociedad una vez deducidos los gastos deducibles declarados en el IS, los servicios profesionales independientes y otros servicios exteriores, y una vez computado en el IRPF del socio el gasto de difícil justificación por importe del 5 % sobre el rendimiento neto. También se incoa expediente sancionador por la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT.

2. Doctrina del tribunal

El TSJ de Madrid estima el recurso e indica que:

No se cumplen los requisitos exigidos jurisprudencialmente para que pueda considerarse que el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes, es sustancialmente el mismo.

La conclusión de todo ello es que el método de valoración aplicado por la Inspección tributaria –método del precio libre comparable interno– resulta inadecuado y no permite valorar correctamente las operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad.

3. Comentario crítico

La Administración tributaria lleva años intentando transparentar las sociedades en las que se desarrollan actividades profesionales: médicos, artistas, abogados, arquitectos, etc. A su juicio, existe un ahorro fiscal al no tributar en el IRPF, que tiene un tipo de gravamen progresivo, y hacerlo en el IS. Este mantra, repetido reiteradamente, ha ido calando en algunos tribunales, pero la Administración se ha olvidado de decir que, cuando los rendimientos que están en la sociedad se distribuyen al socio, vuelven a tributar en el IRPF, por lo que, sumados ambos impuestos, realmente no existe un ahorro fiscal, solo un diferimiento.

En el supuesto analizado, el recurrente plantea que en 2018 y en los ejercicios siguientes se efectuó un reparto de beneficios con cargo a las reservas acumuladas en los ejercicios objeto de inspección, por lo que esas rentas ya habrían tributado en el IRPF, solo que en ejercicios posteriores. Pues bien, el TEAR de Madrid llega a la conclusión de que debería rectificar el IRPF de 2018 y los ejercicios posteriores, ya que las rentas distribuidas no deberían tributar en esos años, sino en el momento de su obtención por la sociedad. Transparencia fiscal en estado puro, cuando esta medida fue suprimida de nuestro ordenamiento hace muchos años¹. El TSJ de Madrid, en este punto, también está conforme con el criterio administrativo y realiza una interpretación de la doctrina del TS que le sirve para reafirmar que la posterior distribución de las reservas es independiente de la operación vinculada que se pretende sujetar a tributación en el ejercicio que se materializa.

La fijación de la Administración con esta cuestión, a nuestro juicio, parte del hecho cierto de que muchas veces estas sociedades no reparten casi ningún beneficio y sirven para asumir gastos de dudosa justificación en sede de la sociedad, pero ese problema se ataja por otra vía, no por la eliminación de facto de las sociedades que actúan en determinados campos profesionales a través de la imputación de los beneficios al socio.

En el presente caso, tenemos un socio, que es abogado, y que tiene el 95 % de la sociedad, siendo su administrador único, y existe otro socio profesional en la entidad, otro abogado que tiene el 5 %. La sociedad cuenta en plantilla con otros abogados asalariados, personal (auxiliar administrativo, ayudante y chófer) e instalaciones y elementos de transporte. La facturación de la sociedad había sido en los ejercicios objeto de comprobación de 380.782,50 euros, 327.000 euros y 783.563,21 euros, respectivamente. En los mismos ejercicios, el socio mayoritario y administrador único percibió las siguientes retribuciones: 26.000 euros, 17.000 euros y 55.000 euros, que eran inferiores a las de otros letrados de la sociedad e incluso a las de la auxiliar administrativa que tienen contratada. Ahora bien, el esquema existente en la sociedad era el de retribuir al socio director por vía de dividendos, como ya hemos indicado, y no a través de su actividad profesional.

La Administración, para desvirtuar la relevancia del hecho de contar con empleados cualificados, se atreve a afirmar que en la página web de la sociedad, en la pestaña del equipo, solo aparecían los datos del socio administrador y su amplio currículum. Igualmente, le achaca que la dirección letrada de la mayoría de los pleitos figura a su nombre, aunque

¹ La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las leyes de los impuestos de sociedades y sobre la renta de no residentes, eliminó el régimen de transparencia fiscal que afectaba a las sociedades de profesionales, artistas y deportistas, aunque la Administración tributaria ha hecho desde entonces múltiples esfuerzos e interpretaciones para conseguir mantenerlo vigente, considerando estas sociedades como simuladas, y, posteriormente, cuando la jurisprudencia no le ha sido favorable, por la vía de la retribución de las operaciones vinculadas, como estamos viendo. Sobre esta cuestión puede verse nuestro trabajo: Pedreira Menéndez (2022, pp. 146-142).

fuera otro abogado el que efectivamente se encargó de la tramitación del litigio. Todo ello le lleva a concluir a la Administración que el principal motivo de contratación de los clientes es el prestigio profesional del socio mayoritario y administrador.

La Administración considera que la intervención del socio es fundamental para la obtención de los ingresos, bien participando directamente, bien impulsando y dirigiendo la actividad del despacho, de modo que los servicios profesionales no deben diferir tanto en su valoración, si bien el socio ha declarado solo un pequeño porcentaje de los ingresos de la sociedad. Se estima que la participación del socio en los ingresos de cada año equivale a: 206.656,14 euros (65 %), 185.000,00 euros (57 %) y 574.126,92 euros (77 %), respectivamente, ya que son los ingresos de los presupuestos en los que figura llevando la dirección letrada del asunto.

Para llegar a estos importes se recurre al régimen de operaciones vinculadas regulado en el artículo 41 de la LIRPF, con su correspondiente remisión al artículo 18 de la LIS, y, en especial, al apartado 4 de este último, que prevé los métodos para la determinación del valor de mercado de la operación.

Hasta la fecha, en supuestos como el analizado, la Administración suele recurrir al método del precio libre comparable, considerando que el comparable de las operaciones es lo pagado por el cliente a la sociedad. La actuación del profesional es tan relevante que lo que interesa al cliente es contar con esa persona y la intermediación de la sociedad no aporta ningún valor añadido. Esa es la línea que se había seguido, sin embargo, el TSJ de Madrid recuerda la reciente STS de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7268/2021) cuando fija como doctrina con interés casacional que:

El servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada –aquí, la recurrente– a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio *intuitu personae*, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física –no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física–. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

Como puede apreciarse, la doctrina del TS se refiere a las denominadas sociedades cascadas o vacías, que no aportan ningún valor añadido.

En el supuesto enjuiciado por el TSJ de Madrid, la situación no es la misma, y la sala señala que: «había otras personas responsables de la prestación de los servicios con formación y titulación adecuadas para prestar el servicio y que de hecho lo prestaban. No

es cierto que la esencia de la contratación recayera en él». Por tanto, existe una operación vinculada, pero el método de valoración de la misma no puede ser el del precio libre comparable.

Y continúa afirmando el TSJ de Madrid que:

La afirmación en que se sustenta el método de valoración empleado por la Administración tributaria y que sostiene la atribución al obligado tributario de la práctica totalidad de los rendimientos obtenidos por la sociedad citada, carece de suficiente justificación.

Con admitir que uno de los principales activos de la sociedad a la hora de conseguir nuevos clientes pueda ser el recurrente, por su experiencia y prestigio en el sector, la actividad por la que la sociedad factura a sus clientes comprende los servicios profesionales de asesoramiento jurídico que desempeña el recurrente, pero auxiliado por otros profesionales con su misma cualificación. En realidad, el despacho cuenta con dos socios profesionales, abogados ambos. Y admitido por la Inspección que el ejercicio de la abogacía requiere la intervención de personas con titulación, colegiación y formación adecuada y muy especializada y que los servicios facturados por la entidad a terceros independientes son fundamentalmente servicios profesionales de asesoramiento jurídico que comprenden tanto el «asesoramiento en materia jurídica» como «la dirección técnica de procedimientos judiciales, extrajudiciales, arbitrales y administrativos, en todas sus fases y en su caso ante cualquier jurisdicción», en el ejercicio de esta actividad profesional, a la vista de los medios personales, se debe estimar que la sociedad aporta un valor añadido a la labor del socio profesional y administrador, como resultado de tener contratados a otros abogados y profesionales.

No pudiendo considerarse que sus servicios encajen dentro de la descripción de servicios de bajo valor añadido que recogen las Directrices de la OCDE y el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia.

Dentro de las Directrices de la OCDE se habla de este tipo de servicios como aquel abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales. (párrafo 7.2 Directrices OCDE).

El informe final de la OCDE BEPS 2015 define esta categoría de servicios intra-grupo de bajo valor añadido resumiendo como caracteres principales de los mismos los siguientes:

- Tienen carácter auxiliar (*supportive in nature*).
- No constituyen la actividad principal (*core Business*) de la MNE.
- No requieren el uso de intangibles únicos y valiosos ni conducen a su creación.
- No conllevan la asunción o control de un nivel significativo de riesgo ni generan un alto riesgo para la empresa.

Por su parte, en el documento del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre abril de 2009 y junio de 2010 y propuestas conexas: I Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido se habla de ellos en los siguientes términos: «servicios de carácter administrativo que son accesorios a la actividad económica de quien los recibe» o, también, como ciertos «servicios que están generalmente disponibles o son fácilmente adquiridos». Lo esencial de estos servicios es que, pese a ser necesarios, su carácter es rutinario y no generan un alto valor añadido ni a quien los presta ni a quien los recibe.

En el caso, con admitir que la labor principal de prestación de los servicios jurídicos viene asociada al prestigio y cualidades del recurrente, el resto de labores realizadas por otros profesionales contratados por la sociedad no tiene un carácter auxiliar. Lo oportuno sería fijar el valor añadido que la sociedad aporta como consecuencia de la contratación de dichos profesionales para complementar la prestación de servicios que realiza el recurrente.

En esta línea de razonamiento, tenemos que la propia Inspección reconoce que «DIRECCION000. es una sociedad que, si no totalmente, *genera casi todo su valor añadido* a partir de la actividad profesional que le presta su administrador y socio mayoritario». Añade «sin que en la entidad se puedan localizar otros medios humanos que puedan generar suficiente valor añadido a la actividad que se desarrolla».

Discrepamos de esta última valoración. Consideramos que la contratación de estos profesionales sí que aporta un valor añadido a la labor realizada por el recurrente dentro de un despacho profesional, por lo que se considera que el precio libre comparable interno no es el más adecuado.

Para finalizar concluyendo el TSJ Madrid que:

En consecuencia, no resulta admisible que el resultado de la valoración de la operación vinculada sea la atribución de la práctica totalidad de los ingresos netos de la sociedad al socio.

En definitiva, las circunstancias expuestas ponen de relieve que no se cumplen los requisitos exigidos jurisprudencialmente para que pueda considerarse que el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes, es sustancialmente el mismo.

La conclusión de todo ello es que el método de valoración aplicado por la Inspección tributaria –método del precio libre comparable interno– resulta inadecuado y no permite valorar correctamente las operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad.

Por todo lo expuesto procede anular la liquidación tributaria.

El criterio fijado por el TSJ de Madrid nos parece correcto y debería servir como toque de atención a la Administración tributaria que, en los últimos años, ha generalizado procedimientos de inspección sobre sociedades que actúan en el ámbito profesional, minusvalorando el trabajo de los empleados, con el único fin de incrementar el porcentaje de rendimiento a imputar al socio profesional titular mayoritario del negocio, y ello no es así. El socio puede haber prestado algún tipo de servicio a la sociedad y deberá valorarse la retribución de su trabajo o de su servicio profesional a valor de mercado, pero este no tiene que ser necesariamente el precio pagado por el cliente por los servicios, como se viene haciendo recurrentemente.

Referencias bibliográficas

Pedreira Menéndez, J. (2022). Simulación relativa. (Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022, rec. núm. 343/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 136-142. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/11481>