

# LA VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS ENTRE SOCIOS PROFESIONALES Y SUS SOCIEDADES<sup>1</sup>

**Análisis de la RTEAC de 2 de marzo de 2016, R. G. 8483/2015**

**José Pedreira Menéndez**

*Catedrático Acreditado de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Oviedo*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Nos encontramos ante un 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 (AEAT) contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de 15 de enero de 2015, recaída en la reclamación número 08/02626/2013 relativa a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Los hechos que originan el litigio radican en la tributación de la sociedad M, SL, que fue constituida en solitario por la señora X en abril de 2003, siendo su administradora única. Posteriormente, en diciembre de 2006 se produce una ampliación de capital y los padres de la señora X pasan a tener el 98,60% del capital, quedando ella con una participación del 1,40%. La señora X mantenía una relación laboral con la sociedad M, SL, que en ningún momento ha sido objeto de controversia con la AEAT, que la ha dado por válida, siendo incluso administradora de la sociedad.

El problema surge a la hora de valorar el importe de la retribución del gasto salarial de la señora X en M, SL. La Inspección de la AEAT considera que el método más adecuado para determinar el valor de mercado en esta operación vinculada es el previsto en el artículo 16.4 a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [actual art. 18.4 a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades], es decir, el método del precio libre comparable, que se define del siguiente modo: «Método [...] 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».

---

<sup>1</sup> Trabajo realizado en el marco del Proyecto FC-15-GRUPIN14-039

Pues bien, la Inspección considera que lo facturado por prestaciones de servicios por M, SL a terceros es el punto de partida para determinar el importe de la operación vinculada. Al total de ingresos de M, SL se le restan algunos gastos directamente vinculados a la entidad para, a continuación, proceder a imputar el resultado de forma íntegra a la señora X como retribución a valor de mercado de los servicios del trabajo prestados.

El proceder de la Inspección conduce a que todos los ingresos obtenidos por M, SL se destinen a absorber los gastos deducibles de la entidad o a retribuir a «valor de mercado» el trabajo de la señora X, sin que quede beneficio residual alguno en la sociedad.

Para justificar su proceder la Inspección dice que M, SL carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. Además, dado que la entidad M, SL realizaba la actividad de prestación de servicios de radiodifusión y televisión, exigiendo los terceros que contrataban con ella que fuera la señora X la que prestase el servicio, los únicos ingresos facturados son los provenientes de esta profesional. De ahí que proceda considerar lo pagado por los terceros a M, SL el precio que se pagaría por los servicios de forma directa, siendo este el análisis de comparabilidad realizado.

A juicio del TEAR de Cataluña «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» [...] «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 señora X mantenía con M, SL».

El director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT argumenta que «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 con considerarse residual y que, por tanto, no afectaría a la valoración».

El director recuerda que la utilización del método del precio libre comparable (e implícitamente el análisis de comparabilidad) ha sido admitida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 11 de septiembre de 2014 [R. G. 5473/2012 (NFJ056002)], en la que siendo el mismo 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

Por tanto, los hechos litigiosos se centran en determinar si la valoración de la operación vinculada entre la socia y la sociedad puede hacerse por referencia a lo pagado por un tercero a la sociedad por la recepción del servicio.

## 2. DOCTRINA DEL TEAC

Se estima el recurso del director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y se fija 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 este 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 centralicen en la sociedad».

## 3. COMENTARIO CRÍTICO

La Administración tributaria está llevando a cabo, sobre todo en los últimos años, una importante labor de inspección sobre la utilización de sociedades por parte de determinados profesionales para el ejercicio de su actividad o la canalización de parte de las rentas que generan (artistas, deportistas, presentadores, abogados, médicos son los principales colectivos objeto de estos procedimientos). La Administración considera que esta forma de operar es una fuente de «elusión fiscal» y estas estructuras han sido objeto de procedimientos inspectores e incluso procesos penales, con desiguales pronunciamientos de los distintos órganos jurisdiccionales (contencioso-administrativo y penal).

La utilización de sociedades por profesionales para el desarrollo de sus actividades es algo lícito desde la perspectiva mercantil y que, por sí mismo, ya aporta un valor añadido, como es la limitación de responsabilidad y el deslinde de los patrimonios personales y empresariales. Por tanto, las afirmaciones que se realizan en el sentido de que ejercer una actividad a través de una sociedad mercantil no aporta un valor añadido, al profesional persona física, creo que se desvirtúan por sí mismas.

Ahora bien, como vengo señalando, esta actuación es motivo de recelo para la Administración como puede verse en la nota sobre «Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales» del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT de 26 de marzo de 2009, en la que se afirma que «el único objeto de interponer estas sociedades es obtener una ilícita reducción de la carga fiscal que se deriva de los servicios profesionales prestados realmente por el profesional a la sociedad profesional». Este objetivo se consigue, a juicio de la Administración, a través de los siguientes medios:

- a) Se evita que los rendimientos obtenidos estén sometidos a retención, como ocurriría en caso de que los percibiera directamente el profesional.
- b) Los rendimientos tributan en el IS evitando la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

- c) Las rentas se mantienen en la sociedad en tanto no sean objeto de distribución y, además, pueden servir para incurrir en gastos o inversiones que se corresponderían con la esfera particular de los socios o sus familiares.
- d) En la medida en que en el capital de la sociedad figure el grupo familiar del profesional cuando se repartan los beneficios se puede atenuar la progresividad gracias al efecto *splitting*.

La Administración explicita sus temores que, a mi juicio, carecen de fundamento legal por varias causas.

Por una parte, las retenciones no son más que el anticipo de una futura cuota tributaria, por lo que no debería existir tanta preocupación sobre la no sujeción de las rentas a las mismas, ya que no reflejan la realidad de la obligación de contribuir.

El hecho de que los rendimientos queden sujetos a tributación en el IS puede parecer una ventaja, pero puede no serlo. Hay que tener en cuenta que esas rentas, cuando sean distribuidas al socio, volverán a tributar en el IRPF, por lo que si sumamos ambos tipos de gravamen puede que haya contribuyentes que no salgan beneficiados con este esquema de doble tributación, en el que no existe ningún sistema para atenuar o corregir la misma.

El hecho de remansar rentas en la sociedad no plantea, a mi juicio, ningún reproche fiscal. Cuestión distinta es que la Administración deba inspeccionar cuáles son los gastos que se deduce la sociedad y aquí sí que radica buena parte del problema. El concepto de gasto deducible que se maneja en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) no tiene nada que ver con el restrictivo concepto de gasto que se contempla para las actividades empresariales y profesionales en el IRPF, donde cualquier utilización para necesidades privadas excluye la afectación del bien y la deducibilidad del gasto, lo que es fuente continua de problemas en las inspecciones de profesionales (uso de teléfonos, coches, etc.). Esta circunstancia, a mi juicio, es la que motiva muchas veces la constitución de sociedades. El tratamiento de los gastos deducibles debería unificarse en toda la imposición directa y deberían establecerse reglas claras de proporcionalidad, salvo prueba en contrario, sobre la deducibilidad de ciertos gastos, cuya problemática es reiterada desde hace décadas. Un ejemplo de lo señalado es la reciente modificación del artículo 15 e) de la LIS para considerar liberalidades no deducibles determinados gastos, estableciendo un límite objetivo para su deducibilidad, así se dice que: «los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo». Se podrá discutir si el límite es escaso, pero por lo menos existe una regla fija y objetiva.

La única ventaja real que se podría obtener es el *splitting*, pero no hay que olvidar que las empresas familiares gozan de importantes incentivos fiscales en nuestro ordenamiento. Por qué no van a disfrutar de este incentivo las sociedades profesionales. No hay inconveniente en que el mecánico o el pastelero reparta los frutos de su negocio con el grupo familiar a través de la constitución de una sociedad, pero sí lo hay en que lo haga el abogado. Por lo menos, así lo consideraron los autores de la nota de la AEAT.

Esta nota ha sido el detonante del inicio de una campaña intensiva, que aún continúa, contra las consideradas «sociedades profesionales» desde la perspectiva fiscal.

En un primer momento, la Administración optó por considerar que estas sociedades eran meras «pantallas» o entidades «simuladas», atacando la existencia misma de la sociedad desde la perspectiva fiscal para así traspasar a cada uno de los socios profesionales los resultados de la sociedad. Este criterio ha encontrado el rechazo de la jurisprudencia como puede verse en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia de 29 de diciembre de 2014 [rec. núm. 286/2011 (NFJ057494)] y varias posteriores en el mismo sentido y, sobre todo, en el ámbito penal como puede verse en la Sentencia número 139/2015, de 31 de marzo, del Juzgado número 27 de Madrid (NFJ060175), en la que se recogen todos los argumentos y razonamientos que permiten sostener la admisibilidad de la actuación profesional a través de sociedades interpuestas.

A la vista de esta jurisprudencia, así como por la dificultad que entraña probar la simulación absoluta de la sociedad, ya que algunas de ellas sí que aportan algún medio a sus socios, la Administración ha variado sus argumentos y ha pasado a centrar el objeto de las comprobaciones en la valoración de las retribuciones percibidas por el socio de la sociedad, para ver si son un auténtico precio de mercado, como en el caso que nos ocupa.

El recurso al régimen de operaciones vinculadas se ha llevado a cabo en numerosas ocasiones por la Administración recurriendo a la aplicación de la regla de la imputación del 85 % de los beneficios societarios a los socios profesionales (actualmente sería el 75 % conforme a lo previsto en el art. 18.6 de la Ley 27/2014), aunque este proceder no es correcto, porque la regla del llamado «puerto seguro» está pensada para que el contribuyente se acoja a ella, no para que sea la Administración quien la aplique. El precepto indica que: «el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional persona física, a una entidad vinculada». Como puede apreciarse, es una opción a disposición de los contribuyentes, no de la Administración, que deberá aplicar las reglas de operaciones vinculadas contempladas en el apartado 4 del artículo 18 de la Ley 27/2014, es decir: método del precio libre comparable, método del coste incrementado, método del precio de reventa, método de la distribución del resultado y método del margen neto operacional. No obstante, la realidad práctica es que muchas veces el precio libre comparable se reduce a una imputación de los resultados de la sociedad, descontado un margen, que curiosamente es el mismo que se fija para el modelo opcional que se concede a los contribuyentes para, en el fondo, aplicarse una transparencia fiscal voluntariamente.

Llegados a este punto es cuando entra en juego la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 (NFJ062096), ya que viene a fijar doctrina administrativa sobre cómo utilizar el método del precio libre comparable. Aparentemente, lo que pretende la norma es que se busque cuál sería el precio razonable que se pagaría por el servicio prestado por el profesional/asalariado de la sociedad en una hipotética operación entre terceros independientes. Por tanto, habría que determinar cuál es el salario comparable en el mercado de ese locutor, abogado, médico, etc.; lo que muchas veces es muy difícil por las cualidades personales que intervienen en la operación.

El TEAC, con una interpretación más que discutible, asume el criterio propuesto por la Administración, y considera que el precio cobrado por la sociedad a un tercero es el importe del salario que se pagaría al trabajador/profesional que presta ese servicio a la sociedad, sin que quede margen operativo alguno para la sociedad. La conclusión a la que llega la Resolución del TEAC es autorizar a la Administración a que considere que el precio de la operación vinculada es el 100% del beneficio de la sociedad, cuando esta carezca de los medios materiales y humanos adecuados. Por tanto, en ausencia de otro personal asalariado que no sea el trabajador/profesional/socio y careciendo la entidad de medios materiales adecuados (por lo general titularidad del local, equipos, etc.), cabría la imputación total del beneficio de la sociedad en concepto de pago salarial, sin margen alguno para la sociedad.

De nuevo nos encontramos ante la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, que tanto abundan en el Derecho Financiero y Tributario: ¿Cuándo se carece de estos medios? ¿La sociedad que pone a disposición del abogado el ordenador, las bases de datos, las suscripciones a revistas, etc., dispone de tales medios o carece de ellos? A juicio de la Administración, por lo general, existiría una carencia de medios. No obstante, la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 llega al extremo de indicar que de los ingresos obtenidos por la sociedad se han de deducir los gastos en los que esta incurre, por tanto está reconociendo que algún medio tiene, aunque se le niegue. Posteriormente, procede a considerar ajustado a Derecho que se impute el beneficio íntegro al trabajador/profesional que, a su vez, es socio minoritario. Desde luego, no considero que este proceder tenga amparo en el artículo 18.4 a) de la Ley 27/2014, la norma busca el precio que se pagaría por los servicios de ese trabajador/profesional en condiciones objetivas de mercado y ese importe no puede venir referenciado por los beneficios de la sociedad una vez descontados determinados gastos. ¿Vería razonable la AEAT que el sueldo de un director general de una empresa fluctuara anualmente en función de los resultados de la misma? Concluir que el precio libre comparable es equivalente al importe de los beneficios obtenidos por la sociedad de terceros me parece insostenible. Realmente se pretende establecer *de facto* un régimen de transparencia fiscal, sin que sea eso lo que ha querido la Ley 27/2014.

No debe olvidarse, por otra parte, que las reglas de operaciones vinculadas tienen su origen en el intento de evitar el saqueo de los beneficios de las sociedades y su traslado a sociedades vinculadas residentes en otras jurisdicciones o en zonas de tributación más favorable. En definitiva, la norma pretende que la sociedad tribute por sus beneficios en el IS. Sin embargo, con la interpretación que se efectúa a través de la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 se está haciendo lo contrario, se utiliza la regla de las operaciones vinculadas para dejar sin objeto imponible a la sociedad en el IS.

Ahora bien, tiene sentido este tratamiento fiscal a las sociedades de profesionales. ¿Por qué establecer esta discriminación? Cuando un cocinero es bueno vamos a su local a comer, independientemente de que sea un mínimo lugar que pueda gestionar por sí solo o a través de una sociedad, que no carezca de más personal o como mucho un empleado a tiempo parcial (equivalente a la secretaria) y que el local se encuentre arrendado, incluidas sus instalaciones. Sin embargo, a nadie se le ocurre pensar que ese cocinero tenga que imputarse parte del beneficio de la sociedad en su IRPF y se acepta como gasto laboral la retribución del convenio del sector.

En definitiva, consideramos que el criterio mantenido por el TEAC debe ser revisado por la jurisprudencia, puesto que carece del mínimo rigor técnico exigible en estos casos. La Adminis-

tración debe buscar cuál es el salario de un profesional de ese nivel en una entidad independiente y considerar que esa debe ser la retribución percibida, en caso de que no sea la que haya fijado el socio y la sociedad. Desde luego, lo que no puede haber es una fluctuación constante de la retribución vinculada al beneficio de la sociedad, recordemos que justamente eso es lo que se combatió con la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 [rec. núm. 3991/2004 (NFJ030831)], caso Mahou, ya que no se quería permitir dejar a la sociedad vacía de rendimientos a través de la retribución a los administradores.

Desde luego, la Administración debe ser coherente, si se han fijado normas para evitar variar los beneficios de la sociedad y su traspaso a otras sociedades o a los administradores, no se puede buscar ahora justamente lo contrario para penalizar a determinados sectores profesionales.

Espero que la jurisprudencia arregle esta cuestión y centre el problema litigioso y las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en lo que realmente han pretendido, desde siempre, que no se vaciaran o traspasaran las rentas de la sociedad artificialmente, y que, ahora, con una interpretación sesgada se pretende que conduzcan a un resultado contrario. La retribución del trabajo del socio debe ser objetiva y comparable con el trabajo desempeñado por un profesional con su misma cualificación en otra entidad independiente. El procedimiento que está llevando a cabo la Administración tributaria es una especie de transparencia fiscal, no prevista legislativamente, como sí ocurre en otros ámbitos del impuesto, por ejemplo, el de las agrupaciones de interés económico.

---

## Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, E. [2015]: «La producción de programas de televisión como actividad empresarial o profesional», *RCyT. CEF*, núm. 387, junio.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2016]: *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, Madrid.
- DE MIGUEL ARIAS, S. [2015]: «Aspectos problemáticos de la tributación de los profesionales que desarrollan su actividad a través de una sociedad mercantil», *RCyT. CEF*, núm. 382, enero.
- GARCÍA NOVOA, C. [2013]: *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, Monografía núm. 6, AEDAF, mayo.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. [1992]: *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid.
- LUCAS DURÁN, M. [2015]: «Interposición de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción?», *RCyT. CEF*, núms. 389-390, agosto-septiembre.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2014]: «La retribución de los socios como trabajadores o administradores», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, A. [2012]: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios trabajadores», *RCyT. CEF*, núm. 350, mayo.