

La valoración de las operaciones vinculadas en sociedades profesionales

Análisis de la [SAN de 4 de enero de 2021, rec. núm. 1092/2017](#)

José Pedreira Menéndez

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

Extracto

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de enero de 2021 (rec. núm. 1092/2017) analiza la cuantificación de una operación vinculada entre un socio profesional y su sociedad a través del método del precio libre comparable. La sociedad, que cuenta con medios personales y materiales, es propiedad en prácticamente su integridad de un presentador. La sociedad suscribe contratos con una cadena de radio para presentar y producir determinados programas, en los que, a juicio de la Administración, hay una intervención personalísima del presentador. En consecuencia, consideran que el precio libre comparable de la retribución que debe percibir el presentador es equivalente a lo que la emisora paga a su sociedad, descontados los gastos necesarios en que incurre la sociedad, es decir, su beneficio neto. La Administración no tiene en cuenta que alguno de los programas por los que se paga a la sociedad los presenta un robot, sin intervención personalísima del presentador. La conclusión a la que llega la Audiencia Nacional es que el precio libre comparable no puede ser la retribución que la emisora paga a la sociedad porque hay partes del contrato en las que no interviene el presentador o no están ligadas a una función suya.

1. Supuesto de hecho

La sociedad retribuye a su socio profesional (presentador) con una cuantía fija anual bastante significativa, cercana a un 25 % de sus beneficios. La Administración, sin embargo, considera que la retribución del socio profesional debería ser el 100 % de los beneficios de la sociedad, independientemente de que él no participe en la generación de todos ellos, ya que la entidad cuenta con su propio personal (12 trabajadores y varios profesionales subcontratados) y medios (equipos informáticos, local, etc.), que le permiten obtener ingresos por actividades en las que no interviene de forma personalísima el presentador.

La Administración considera que la forma de cuantificación de la operación vinculada mediante el método del precio libre comparable se reduce a imputar el beneficio del contrato con la emisora al presentador y principal socio, ya que la sociedad no aporta ningún valor añadido y es como si no hubiera sido partícipe de la relación jurídica. Existe un completo y radical desprecio de la realidad fáctica existente para llegar a esa conclusión y aplicar el método de forma incorrecta.

2. Doctrina del tribunal

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 4 de enero de 2021 (rec. núm. 1092/2017 -NFJ081287-) establece como doctrina que:

Sin duda la Administración, como reiteradamente hemos señalado, puede comprobar si la retribución abonada por la sociedad al socio por el trabajo prestado, se

corresponde con un valor normal de mercado, pero este método requiere analizar operaciones semejantes realizadas por personas o entidades independientes. Sin embargo, este método no cobertura a la consideración de la prestación de servicios del socio, como si directamente se hubieran prestado a un tercero y no a la sociedad profesional, que es lo que ha realizado la Administración.

3. Comentario crítico

La sentencia de la AN objeto de análisis vuelve a incidir sobre cómo deben valorarse las operaciones vinculadas entre un socio profesional y la entidad a la que presta los servicios.

Desde el año 2007, con la entrada en vigor de la vigente Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley 35/2006), que modificó el régimen de valoración de las operaciones vinculadas en las sociedades profesionales, y muy especialmente desde el año 2009, a raíz de la Nota de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) sobre «Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales» el número de litigios sobre esta materia ha crecido de modo exponencial, sin que se vea un final al problema.

En un principio la AEAT intentó defender el carácter simulado de este tipo de sociedades, para transparentar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de los socios profesionales el beneficio neto de la sociedad. Sin embargo, desde el momento en el que la sociedad contaba con medios y personal, los tribunales no han venido admitiendo la consideración de simuladas de este tipo de sociedades. Criterio que incluso ha sido asumido por los órganos de revisión administrativos, como puede verse en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias de 13 de agosto de 2020 en la que se llega a afirmar que:

[...] evidentemente, tratándose de una sociedad profesional, el peso fundamental de los servicios profesionales recae sobre el único socio profesional existente: el Sr. X. Pero, junto a este, la sociedad también subcontrata determinados servicios a otro profesional médico, en concreto D. L., que factura los servicios prestados a la clínica bajo el concepto de ayudante quirúrgico. Al margen de los citados medios humanos (profesionales médicos), la entidad cuenta con otro personal auxiliar (administrativa) que colabora en el normal desenvolvimiento de la actividad de una clínica médica. [...] Parece claro que la constitución de la sociedad por parte del matrimonio X-Y no puede ser calificada de negocio simulado: se trata de una operación real y lícita en cuanto que no prohibida por el ordenamiento jurídico, que tiene publicidad frente a terceros y unos efectos propios que exceden con creces del ámbito estrictamente tributario (el más claro es de la limitación de la responsabilidad de los socios). [...] Por otro lado, tampoco se aprecia simulación

alguna en la facturación efectuada por parte de la sociedad, la cual responde a efectivas prestaciones de servicios efectuadas con los medios (suficientes, como hemos visto) a disposición de la entidad. Reflejo de tales servicios son las facturas aportadas al efecto. No debemos olvidar que la búsqueda del ahorro fiscal constituye un objetivo perfectamente lícito: no existe principio alguno que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda Pública. Sobre dicha base, la opción de encarar la actividad empresarial o profesional como persona física o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, reviste especial trascendencia. En contra de la opinión defendida por la Inspección, a juicio de este Tribunal, no se aprecia simulación alguna.

Ante la imposibilidad de calificar a las sociedades profesionales como entidades simuladas, la AEAT ha intentado transparentar los resultados a los socios profesionales a través del régimen de operaciones vinculadas del impuesto sobre sociedades. Ahora bien, este régimen está pensado para operaciones entre filial-matriz, pero no para operaciones entre un profesional y una sociedad. Resulta complejo encontrar situaciones comparables, ya que la mayor parte de los servicios tienen, como elemento diferenciador, las cualidades personales del profesional que los presta. Esto determina, igualmente, que los rangos de valoración sean muy amplios, pudiéndose encontrar en el mercado –sin vinculación– precios muy dispares en función de quién sea el profesional que presta el servicio.

La AEAT intentó eludir este problema acudiendo a la regla de puerto seguro que se contiene en el artículo 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Sin embargo, este sistema de valoración es una opción de los contribuyentes, no una facultad de la Administración, como claramente ya había reconocido la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 13 de octubre de 2010 (rec. núm. 14/2009 –NFJ040877–) respecto a este régimen cuando estaba contenido en el reglamento del impuesto, su traslación a la LIS no ha variado nada. De hecho, así lo ha reconocido la Resolución del TEAR de Asturias de 29 de octubre de 2019 cuando de forma rotunda afirma que: «En conclusión, y a juicio de este Tribunal, no resulta admisible que por parte de la Inspección se acuda a dicha regla presuntiva a modo de "atajo", para alcanzar el buscado "valor de mercado"».

Ante los reveses sufridos, la AEAT ha optado por recurrir a valorar la relación socio profesional-sociedad por la vía del artículo 18.4 a) de la LIS, esto es, por el método del precio libre comparable, que es aquel:

[...] 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 correc-

ciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Con fundamento en este precepto, la AEAT ha pasado a considerar que lo facturado desde la sociedad a un tercero es el punto de partida para determinar el importe de la operación vinculada. Al total de ingresos de la sociedad se le restan algunos gastos directamente vinculados con la misma para, a continuación, proceder a imputar el resultado de forma íntegra al socio profesional como retribución a valor de mercado de los servicios del trabajo prestado.

Este criterio administrativo, que fue utilizado, sobre todo, con presentadores y artistas, no ha tenido un respaldo unánime de la jurisprudencia. El carácter personalísimo de la prestación puede quebrar, como nos ha recordado la jurisprudencia de la AN en dos casos mediáticos.

Por una parte, está la Sentencia de la AN de 9 de febrero de 2017 (rec. núm. 1/2015 –NFJ065937–) que analizó la tributación de una conocida presentadora y su relación con su sociedad. Los contratos firmados por la sociedad con una cadena televisiva para producir un programa exigían que la persona física fuera la presentadora. Con fundamento en esta cláusula, la AEAT procedía a imputar el precio del contrato a la presentadora en su IRPF como comparable de la operación vinculada. Hay que indicar que la sociedad contaba con personal (guionista, redactora, ayudante de logística, dos ayudantes de redactor y conductor) y con medios, además de subcontratar diversos servicios profesionales. A juicio del tribunal, aunque la presentación del programa fuera una prestación personalísima, el objeto del contrato era la dirección y producción del programa, algo complejo que no podía realizar una sola persona, de ahí que se contara con los medios personales y materiales. No cabe tomar los ingresos totales de la sociedad, restarles los gastos de personal, servicios, etc., e imputar el resto a la socia profesional como valor de mercado de su prestación. Además, en uno de los ejercicios, la presentadora no puede cumplir su función y es sustituida por su hija, también trabajadora de la sociedad, por lo que esta última cuenta con entidad suficiente para desarrollar la actividad contratada por las distintas televisiones y emisoras. En definitiva, se rechaza el modelo utilizado por la AEAT.

Más recientemente la Sentencia, que estamos analizando, de la AN de 4 de enero de 2021 (rec. núm. 1092/2017 –NFJ081287–) ha analizado la situación de otro famoso presentador. La AEAT, igual que en el caso anterior, consideró que estaba en presencia de unos servicios de carácter personalísimo, por lo que procede a determinar que los ingresos de terceros obtenidos por la sociedad, descontados los gastos relacionados con los mismos, son el valor de la contraprestación que debe llevar el socio a su IRPF como valor de su prestación de servicios. La sociedad contaba con medios humanos (12 empleados) y materiales, como reconoce la propia AEAT. Tras analizar los ingresos de la sociedad se prueba, sin lugar a duda, que uno de los programas por los que se paga a la sociedad lo presenta

un robot, sin intervención de ningún tipo del presentador. Pues bien, pese a ello, la AEAT se empeñó en imputar los beneficios de la sociedad al socio profesional.

Frente al proceder administrativo, el tribunal afirma que:

Una primera conclusión que debemos extraer de los preceptos indicados, es que no es posible operar como lo hace la Administración, esto es, separando, por una parte, la actividad de la sociedad, y por otra, la actividad que en favor de la sociedad realiza el socio que en este caso es también administrador único. Por lo tanto, no es posible valorar separadamente la actividad que realiza la sociedad y la actividad que realiza el socio en favor de dicha sociedad, pues la valoración de esta última actividad, debe realizarse conforme a las reglas de las operaciones vinculadas.

Para a continuación indicar que:

Sin ninguna duda la Administración puede valorar las operaciones vinculadas entre el Sr. A y la sociedad actora, pero la exclusión que realiza de la entidad societaria en relación a los servicios prestados a la COPE, no encuentra fundamento ni fáctico, ni jurídico, pues no existe norma alguna que autorice a realizar la dicotomía entre el trabajo del socio de la sociedad profesional y esta, cuando la actividad se realiza en el ámbito de la actividad profesional de la entidad. [...] La Administración parte de que todos los servicios prestados a la cadena COPE, lo son de carácter personalísimo del Sr. A, y por lo tanto fija la retribución percibida de la cadena, como el valor de la prestación del socio a la sociedad. Ya hemos visto que esta forma de operar no encuentra justificación ni fáctica ni jurídica.

Y la AN concluye:

Sin duda la Administración, como reiteradamente hemos señalado, puede comprobar si la retribución abonada por la sociedad al socio por el trabajo prestado, se corresponde con un valor normal de mercado, pero este método requiere analizar operaciones semejantes realizadas por personas o entidades independientes. **Sin embargo, este método no cobertura a la consideración de la prestación de servicios del socio, como si directamente se hubieran prestado a un tercero y no a la sociedad profesional, que es lo que ha realizado la Administración.**

Por tanto, a la vista de esta jurisprudencia, parece que el recurso al sistema del método del precio libre comparable, tal y como lo ha venido entendiendo la AEAT, es nulo de pleno derecho.

Los reveses judiciales no hacen recapacitar a la AEAT sobre la necesidad de buscar parámetros objetivos de la retribución del servicio profesional. Al contrario, recientemente, se

ha lanzado a explorar un nuevo sistema para llegar al mismo resultado: imputar los beneficios de la sociedad al socio profesional.

En los más recientes procedimientos de Inspección, la AEAT, en sociedades que ejercen una actividad económica, como la rehabilitación de inmuebles, dirigidas por un socio profesional (arquitecto), entiende que también está en presencia de sociedades profesionales y debe buscar el valor del servicio profesional como operación vinculada.

Quiero advertir de entrada que estamos ante una sociedad mercantil que no realiza una actividad profesional, no es una sociedad profesional, se limita a ejecutar reformas, una labor de construcción. Pues bien, aquí no se considera que la retribución de su socio (arquitecto) pueda ser la retribución habitual para un profesional de esta cualificación en el sector de la construcción (salario por encima de convenio) y se aventuran a buscar un precio de la operación vinculada socio-sociedad.

La AEAT considera que la intervención del socio-arquitecto es fundamental, al ser quien dirige la actividad y presta su imagen y relaciones en diversas publicaciones del sector de la construcción y decoración. En conclusión, como los ingresos percibidos por la sociedad de terceros, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que la sociedad retribuye al socio por la prestación de servicios a la empresa, hay que valorar la operación vinculada de modo que dichos importes se trasladen al IRPF del socio. Una constructora no puede ganar dinero, tiene que imputárselo a su socio, por el hecho de que sea arquitecto y no un albañil.

Hasta aquí nada nuevo. El cambio radica en que la AEAT acude al artículo 18.4 b) de la LIS y al 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.

La AEAT no acude al método del precio libre comparable porque la sociedad contrata a otros arquitectos (profesionales autónomos independientes) por cuantías inferiores a la que paga al socio y, además, a medida que aumenta la facturación cada año se contrata a más profesionales autónomos, «por lo que estos profesionales sí que aportan un valor añadido a la labor realizada por el socio», como se dice en el acta, faltaría más. Ahora bien, hay que trasladar el beneficio societario, generado por el socio y el resto de arquitectos contratados como autónomos, al único que es propietario mayoritario de la sociedad.

Desde luego, la AEAT no puede tener mayor imaginación. ¿Cuál es el valor de adquisición o coste de producción de los servicios de un arquitecto? ¿Lo que le ha costado formarse? Pues no, la AEAT parte de los ingresos de la sociedad por servicios, excluyendo los

ingresos financieros, descuenta los costes incurridos en el ejercicio (salarios de los otros arquitectos subcontratados) y con ello determina, a su juicio, el margen a aplicar. Sinceramente, ¿esto es el valor de adquisición del servicio para la sociedad del que se debe partir para valorar la operación vinculada?, lo dudo mucho. Estoy seguro de cómo terminará la historia, pero nos queda un largo camino, oficina técnica, TEAR, Tribunal Económico-Administrativo Central, AN y quién sabe si TS. Años de desvelo para el contribuyente, con el consiguiente enfado y sensación de malestar con su asesor, costes de abogado, avales o anticipo de pago de la deuda, etc.

La AEAT se ha empeñado en transparentar a las sociedades profesionales y a todas aquellas sociedades en las que su máximo accionista sea un profesional, sin tener en cuenta que la LIS ha erradicado este régimen.

Por su parte, el TS tampoco está ayudando a resolver el problema, como puede verse en su Sentencia de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–), al no haber dado respuesta a las cuestiones planteadas por la Sección 1.^a en el auto de admisión, evitando pronunciarse sobre una cuestión muy debatida y objeto de múltiples inspecciones y contenciosos en los últimos 12 años. El fallo se ha limitado a considerar que la existencia de la simulación en el uso de sociedades por un profesional es una cuestión fáctica que habrá de enjuiciarse caso a caso, con lo que dejan abierta la puerta a la litigiosidad hoy en día existente. Volveremos a ver pareceres discrepantes entre los distintos Tribunales Superiores de Justicia y Salas de la AN, mientras aumenta la litigiosidad y la inseguridad jurídica para los contribuyentes, lo que contradice lo que se le pide a un TS, que ha de ser el máximo responsable de la unidad de interpretación de la jurisprudencia en España. No debería extrañarnos que la cuestión planteada y no resuelta vuelva a ser objeto de revisión en casación en un futuro no muy lejano.

A mi juicio, no cabe hablar de simulación cuando un profesional constituye una sociedad profesional al amparo de lo previsto en la legislación mercantil, aunque sea el único socio profesional, ya que hay un valor añadido mercantil que no puede ser negado al adoptar esta decisión. Por otra parte, el régimen de operaciones vinculadas es una norma que pretende proteger la tributación de la sociedad evitando trasvases artificiales de rentas, todo lo contrario de lo que está haciendo la AEAT al vaciar a la sociedad a través de una errónea interpretación de este régimen. El precio del servicio del profesional no puede ser el beneficio de la sociedad y eso parece que cualquiera lo puede entender, su retribución no puede fluctuar en función del resultado del ejercicio. El legislador debería establecer reglas claras y de fácil cumplimiento porque el régimen de puerto seguro existente, en muchas ocasiones, contiene reglas que hace imposible acogerse al mismo, no cumpliendo la función para la que estaba pensado.

Si no queremos sufrir una huida de los profesionales ligados al entorno digital, donde está el verdadero valor añadido en el futuro casi inmediato, deberíamos establecer reglas fiscales coherentes que permitan planificar inversiones o diferir la tributación en sede del

socio, como en cualquier otro tipo de sociedad mercantil. El hecho de que la sociedad sea profesional no debe suponer un perjuicio para sus socios y no hay que olvidar que estas entidades tributan al 25 % y cuando reparten sus dividendos se tributa entre el 19 y el 26 % en sede del socio en el IRPF, es decir, sumando ambos gravámenes, por encima del tipo marginal máximo del IRPF.