

Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación

Análisis de las SSTS de 6 y 8 de junio de 2023,
recs. núms. 8550/2021 y 5002/2021

Alejandro Blázquez Lidoy

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos

alejandro.blazquez@urjc.es | <https://orcid.org/0000-0002-7802-5350>

Extracto

El Tribunal Supremo ha dictado el 6 y 8 de junio de 2023 dos sentencias complementarias sobre la base de la sanción en el caso de la regularización de las sociedades profesionales. En la primera, donde la calificación es de operaciones vinculadas, determina que la base de la sanción es el importe a ingresar por el profesional en el IRPF, sin descontar el impuesto sobre sociedades (IS) pagado por la entidad. En la segunda, donde la calificación es de simulación, sí se descuenta el IS pagado por la sociedad. Se trata de una argumentación que se sustenta sobre la existencia de dos personas jurídicas (operaciones vinculadas) o sobre una sola persona (simulación), al entender en este caso que el socio y la sociedad son lo mismo.

En este comentario se hace un análisis crítico de las consecuencias de esta doctrina, que llevan a que tengan mejor trato sancionador los supuestos de simulación que los de operaciones vinculadas.

Publicado (en avance *online*): 04-07-2023

Nota: Quiero agradecer a los profesores Manuel Lucas Durán y José Pedreira Menéndez las conversaciones que sobre esta materia hemos mantenido. Algunas de las ideas de este artículo no son mías, sino sugerencias u observaciones tuyas. Cualquier error solo a mí es imputable.

Cómo citar: Blázquez Lidoy, A. (2023). Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación. (Análisis de las SSTS de 6 y 8 de junio de 2023, recs. núms. 8550/2021 y 5002/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 95-118. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19291>

1. Supuesto de hecho

Las sociedades de profesionales, artistas y deportistas están sometidas al régimen de operaciones vinculadas con sus socios y administradores (arts. 18 de la Ley del impuesto sobre sociedades –LIS– y 41 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas –LIRPF–). Este tipo de sociedades son objeto de especial atención por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que las somete a procedimientos de comprobación e inspección a los efectos de verificar las relaciones socio-sociedad. La AEAT regulariza por dos vías distintas. Por simulación (art. 16 de la Ley General Tributaria –LGT–), cuando entiende que son sociedades instrumentales sin existencia material más allá que la pura razón fiscal, o por el régimen de operaciones vinculadas. En ambos casos, hay un ajuste bilateral. Se imputa en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del socio el valor de mercado de la operación vinculada y, generalmente, se minora como gasto deducible en el impuesto sobre sociedades (IS). Como consecuencia, el coste fiscal real para el socio-sociedad es la diferencia entre la cuota del IRPF y la del IS. En muchos casos, ese coste fiscal es equiparable a la distribución de dividendos.

Un problema principal de las comprobaciones de las sociedades de profesionales era la sanción. La AEAT entendía que la base de la sanción es la cantidad dejada de ingresar en el IRPF, sin detraer lo pagado previamente en el IS, de tal manera que se sancionaba al socio como si la sociedad no hubiera contribuido previamente al Erario Público. Es decir, a pesar de que el perjuicio patrimonial para la Hacienda era solo el neto, la AEAT sancionaba por la cuota dejada de ingresar en el IRPF. Y la consecuencia es que la sanción era desproporcionada tomando en consideración el comportamiento global socio-sociedad. Si la calificación era simulación, la consecuencia es que Hacienda se podía quedar con todo el beneficio, o incluso más si la sanción era agravada. Y es esta la cuestión sobre la que se acaba pronunciar el Tribunal Supremo (TS), con un margen de dos días, en dos sentencias complementarias que son objeto de este comentario. En la Sentencia de 6 de junio de 2023 (rec. núm. 8550/2021 –NFJ090017–) se pronuncia sobre cuál es la base de la sanción en

el caso de ajuste por operaciones vinculadas. En la Sentencia de 8 de junio de 2023 (rec. núm. 5002/2021 –NFJ090101–) sobre cuál es la base de la sanción en el caso de simulación. Y la respuesta no es la misma.

En la primera de ellas (Sentencia de 6 de junio de 2023), una determinada persona física constituyó una sociedad, de la que era único socio, y la dotó de medios materiales y humanos suficientes. La AEAT, entendiendo que las operaciones vinculadas entre socio y sociedad no estaban correctamente calculadas, aumentó la base imponible del IRPF de dicha persona física en 1.801.907,85 euros, aumentando la correspondiente cuota a ingresar por el citado tributo, y disminuyendo, en paralelo, la base imponible y cuota del IS de la sociedad vinculada. La conducta se califica como infracción por falta de ingreso en el IRPF (art. 191 LGT) y el importe ascendió a 202.917,47 euros. Para el cálculo de la sanción no se restó a la cantidad que dejó de ingresar la persona física por IRPF lo ya abonado en el IS a través de la sociedad vinculada.

Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) como la Audiencia Nacional (AN) entendieron que el cálculo de la base de la sanción era correcto. El recurso de casación se admitió por Auto de 22 de junio de 2022 (rec. núm. 8550/2021 –NFJ086764–) y se recogió la siguiente pregunta con interés casacional: identificar

a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas.

La segunda de las sentencias se dicta dos días después (8 de junio de 2023). La persona física era socio al 50 % de la mercantil y administrador único. La Inspección consideró la existencia de simulación por parte del interesado en la prestación de servicios jurídicos profesionales «tratándose en realidad de servicios prestados directamente por la persona física a los clientes terceros». En consecuencia, se imputan a la persona física los ingresos por los servicios prestados y facturados a terceros por la sociedad interpuesta. Las cuotas tributarias regularizadas en el IRPF ascendían a 336.872,61 euros en un año y a 171.885,16 euros en el ejercicio siguiente. La Inspección entiende que se han utilizado medios fraudulentos, al utilizar a la sociedad «para ocultar la identidad del contribuyente como auténtico perceptor de las rentas». La infracción es muy grave (sanción proporcional del 100 al 150 %) y, además, se le aplica la agravante del perjuicio económico en 25 puntos.

La pregunta con interés casacional es la casi idéntica a la planteada en el procedimiento que da lugar a la Sentencia de 6 de junio de 2023 (rec. núm. 8550/2021 –NFJ086764–).

2. Doctrina del tribunal

El TS fija un criterio diferente en ambas sentencias. Entiende que no es lo mismo la regularización del valor de operaciones vinculadas y el cálculo de la cuota defraudada cuando se ha declarado simulación.

En la Sentencia de 6 de junio se fija como criterio que en

supuestos de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el Impuesto de Sociedades a la sociedad, devolviéndole las cantidades que procedan y, por otro lado, se regulariza a su socio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la **base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción.**

Es decir, no se puede descontar lo pagado por la entidad mercantil en el IS.

El fundamento de su fallo se encuentra en la existencia de dos personalidades jurídicas distintas; advierte el tribunal que

la calificación como operaciones vinculadas debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de la regularización efectuada. **En otras palabras, no cabe sugerir que, en realidad, la persona jurídica y la persona física eran la misma persona a los efectos de patrocinar una especie de compensación del perjuicio económico** y, al mismo tiempo, admitir que estamos en presencia de operaciones vinculadas, escenario que presupone la existencia de dos sujetos distintos y, por ende, en abstracto, la aplicación de un régimen sancionador más benigno que el que hubiera correspondido ante una situación de simulación o de utilización de medios fraudulentos.

Y, de una manera ciertamente descriptiva, afirma que o «una cosa o la otra, pero no las dos a la vez». El tribunal anuncia ya el contenido de lo que va a ser el fallo de la Sentencia de 8 de junio de 2023.

El TS recalca que «**estamos ante tributos diferentes**, esta Sala y Sección ha anulado actuaciones tributarias porque desconocían, precisamente, la existencia de dos personalidades jurídicas diferenciadas» y que el sujeto responsable es el contribuyente del IRPF sin que «**sea posible modificar dicha magnitud cuantitativa, definida por el tipo infractor de forma clara, considerando lo acontecido en otra autoliquidación de otro sujeto pasivo y por otro concepto impositivo**». Y como principio regulador recuerda que

todo régimen sancionador no solo se inspira en una perspectiva de pura compensación o reparación sino también en una finalidad preventiva, disuasoria de conductas lesivas, lo que a nuestro juicio conecta con el mandato constitucional de lucha contra el fraude fiscal derivado del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un sistema tributario justo basado en los principios de generalidad y solidaridad¹.

La Sentencia de 8 de junio completa la doctrina del TS «una cosa o la otra», analizando el supuesto de la simulación. Y, ahora sí, la solución es detraer del importe a pagar en el IRPF lo previamente satisfecho en el IS. El TS parte del presupuesto de que en la simulación la persona física y la mercantil

son la misma persona a efectos fiscales y de ahí deriva las consecuencias fiscales, entre las que se encuentra la sancionadora, **lo que exige guardar la misma coherencia discursiva tanto para llevar a cabo la regularización, bajo el parámetro de la confusión de sujetos pasivos en una misma persona, como para sancionar.**

En este caso, hay «confusión de sujetos pasivos, sobre la inexistencia material y meramente instrumental» de la sociedad. Por consiguiente,

el mismo sujeto ha autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a **lo que en puridad es la misma deuda tributaria**, como bien apunta la parte recurrida, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 *in fine* des-

¹ El TS sostiene también que

la potestad sancionadora se ha ejercido de acuerdo con los principios a los que se refiere el art. 178 LGT. Por el contrario, la postura del recurrente no puede mantenerse sin violentar principios tales como el de tipicidad o el de responsabilidad, al pretender, en definitiva, desdibujarlos a través de la autoliquidación de otro sujeto pasivo, también regularizada, aunque por otro concepto lo que, como denuncia el abogado del Estado, supondría agregar los comportamientos del recurrente y de la sociedad.

Además, señala que el perjuicio causado a la Hacienda pública sea menor que la cuantía que deba ingresarse (pues deben devolverse determinadas cuantías por IS que se pagaron de más) no conlleva la necesidad de reducir la base de la sanción. Afirma que,

[en] efecto, el perjuicio económico para la Hacienda Pública es un criterio de graduación de las sanciones tributarias que, junto con la comisión repetida de infracciones tributarias, el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y el acuerdo o conformidad del interesado, regula otro precepto diferente, esto es, el artículo 187 LGT...

Por lo demás, el TS rechaza, asimismo, que se vulneren los principios de buena regulación, proporcionalidad (invocando la Sentencia del Tribunal Constitucional –TC– 74/2022, de 14 de junio –NCJ066172–) y capacidad económica en relación con la sanción impuesta. En relación con este último principio indica que «la capacidad económica del infractor ciertamente puede operar como elemento de cuantificación de las sanciones porque, como recuerda la precitada sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio».

aparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por impuesto sobre sociedades, **la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades**, porque solo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública, lo cual no es baladí, recordemos lo dicho en la sentencia a la que nos hemos referido en los párrafos anteriores, que sin forzamiento alguno puede extenderse al caso que vemos.

En la Sentencia de 8 de junio de 2023 se deslizan dos ideas más. Una, también recogida en la Sentencia de 6 de junio, sobre no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, de tal manera que

no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación, art. 16 de la LGT, no al menos sin justificar suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada.

Y la segunda, más novedosa, sobre el principio *pro reo*. Según el TS, este principio supone lo siguiente:

la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor, en la hipótesis que hemos desarrollado, entre operaciones vinculadas, infracción leve, 191.2, y simulación, que determina la calificación como muy grave, 191.3, debe calificarse la conducta como leve.

3. Comentario crítico

3.1. La problemática y el control de las sociedades profesionales

Las dos sentencias del TS que son objeto de este comentario de urgencia suponen una nueva parada en el tratamiento de las sociedades de profesionales, artistas y deportistas y de las operaciones vinculadas. Y es una nueva parada en un trayecto que está siendo demasiado complejo e incierto. Desde que se inició la nueva regulación, son muchas estaciones con distintos problemas. La teoría del vínculo, la deducibilidad de los gastos de los administradores, las liberalidades, la doctrina del milímetro, las simulaciones, la existencia de los medios personales y materiales, las subcontrataciones frente al personal contratado, los puertos seguros, los métodos de valoración, una culpabilidad casi automática, etc.²

² Son muchos los estudios que se han podido publicar sobre diferentes cuestiones de las sociedades de profesionales. Y son muchas las resoluciones y las sentencias. Por citar algunos artículos publicados en

Y no es una cuestión menor o residual. Nos encontramos ante una situación de incertidumbre e inseguridad que casa mal con los principios de seguridad jurídica y certeza y que afecta a un gran número de contribuyentes y al tejido de las pymes (donde estarán la mayoría de estas sociedades). Estas entidades están en el punto de mira de los planes de control que se publican anualmente. En el último consta:

[se] programarán actuaciones dirigidas a evitar el uso abusivo de la personalidad jurídica con la principal finalidad de canalizar rentas, o desviar indebidamente gastos personales de personas físicas, de manera que se reduzcan improcedentemente los tipos impositivos aplicables. Esta comprobación se extenderá a la interposición de personas jurídicas para remansar rentas pendientes de distribuir por parte de sociedades operativas (Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023).

En una noticia recogida por el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA) de junio de 2021 se afirma que la AEAT va a realizar «6.591 investigaciones para detectar actividades no declaradas» (frente a las 5.743 que hubo en 2020) y que estas investigaciones se dirigen

a atajar el fraude más flagrante, que suele darse a través de sociedades interpuestas o por parte de profesionales autónomos con ingresos altos a los que les sale mejor tributar por el Impuesto de Sociedades que por IRPF y no cumplen las condiciones para tributar como una sociedad.

Continúa el artículo señalando que desde

hace años la Inspección de la Agencia Tributaria ha investigado a muchos profesionales... y, a día de hoy, **toda actividad de carácter personalista que opere a través de una sociedad corre el riesgo de ser inspeccionada. Para Hacienda, los profesionales con ingresos derivados de su propia actividad deberían tributar como autónomos y no como sociedades** (la negrita es nuestra).

Y concluye que

el Fisco habría ampliado su lista de inspección a prácticamente todos los sectores en los que se encuentran profesionales al frente de una sociedad mercantil. Solo con los objetivos recogidos en el Anexo del Plan de Recuperación publicado por Bruselas habría más de 4.000 investigaciones que se llevarían a cabo por estos motivos. Así, no solo corren el riesgo de ser investigados por esta causa aquellos

esta *Revista de Contabilidad y Tributación*, pueden verse los trabajos de Lucas Durán (2015) o de Pedreira Menéndez (2020, 2021, 2022a y 2022b).

profesionales que tengan una sociedad para tributar sus ganancias por su condición de artista, deportista o escritor, sino también aquellos que se dediquen a actividades profesionales como la medicina, la arquitectura o la abogacía, que también realizan en algunos casos este tipo de prácticas³.

Las dos sentencias del TS que dan lugar a este comentario no van por la senda de la seguridad jurídica ni arrojan luz y claridad en la determinación del régimen de estas sociedades. Y tienen unos efectos jurídicos que desconocemos hasta dónde nos pueden llevar. De hecho, quizás sea el momento en que el legislador clarifique la tributación de estas sociedades. Si, como se afirma en el artículo de GESTHA, lo que se quiere es que «los profesionales con ingresos derivados de su propia actividad deberían tributar como autónomos y no como sociedades», quizás sea el momento de modificar la normativa y señalar que el 100 % de los beneficios se imputarán a los socios mediante operaciones vinculadas, o volver a instaurar la transparencia fiscal, o, llegado el caso, prohibir el uso de sociedades mercantiles por profesionales, pues si la totalidad de los beneficios se trasladan a los socios y administradores, resulta complicado que la sociedad se pueda capitalizar por sus propios medios y operar en el tráfico económico. Y si lo que se quiere es otra cosa distinta, que se regulen unas reglas del juego claras que dejen a la AEAT poco margen de interpretación sobre cuándo habrá simulación, cuándo ajuste por operaciones vinculadas, cuál es el importe exacto, cómo se regulariza si hay que regularizar (por el 100 % o por una cuantía menor) y cuál debe ser la infracción y la sanción. En definitiva, que el legislador dote de seguridad jurídica al sistema.

3.2. O una cosa, o la otra, pero no las dos. La sacralización de la personalidad jurídica

El Alto Tribunal determina que existen dos supuestos distintos a los efectos del cómputo de la sanción. En el caso de que se regularice a la persona física por el régimen de operaciones vinculadas, la base de la sanción será el importe a pagar que corresponda a la persona física, sin que se deduzca la cantidad devuelta a la sociedad como consecuencia del ajuste bilateral (no se netean ambas cantidades). En el caso de que se regularice a la persona física aplicando la figura de la simulación del artículo 16 de la LGT la base de la sanción será, entonces, la diferencia entre la cantidad a pagar que corresponda a la persona física menos el importe que corresponda a pagar por el IS.

La disparidad aplicativa se fundamenta en la existencia de dos personalidades jurídicas. En la Sentencia de 6 de junio de 2023 se parte de que estamos ante «dos sujetos distintos» y en «presencia de operaciones vinculadas», dicha calificación «debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de

³ La noticia de GESTHA se puede consultar en el siguiente vínculo <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=919>

la regularización efectuada», de tal manera que no se puede afirmar que, en realidad, «**la persona jurídica y la persona física eran la misma persona** a los efectos de patrocinar una especie de compensación del perjuicio económico». El TS, de una manera ciertamente descriptiva, afirma que «una cosa o la otra, pero no las dos a la vez». Es decir, si se mantiene que la sociedad es simulada hay una sola persona y entonces sí se compensa el IRPF con el IS. Si hay dos personalidades jurídicas distintas, no. En la Sentencia de 8 de junio de 2023 el argumento se completa. En el caso de simulación estamos fiscalmente «ante un supuesto de confusión de sujetos pasivos» y son «la misma persona» y, como consecuencia, si a efectos de la regularización tributaria se entiende que la persona jurídica tiene una «existencia puramente formal, utilizada instrumentalmente para obtener una ventaja fiscal ilícita» entonces, la misma consideración ha de tenerse presente para «las consecuencias sancionadoras». O una cosa o la otra. Pero no las dos a la vez.

El silogismo del TS parece formalmente inapelable. En la Sentencia de 11 de febrero de 2016 (rec. núm. 44/2014 –NCJ060947–), el Alto Tribunal determina cuáles son los efectos de la declaración de simulación: **el negocio original no existe ni produce efectos jurídicos**⁴.

⁴ La Sentencia del TS de 11 de febrero de 2016 (rec. núm. 44/2014 –NCJ060947–) advierte:

– La simulación –objeto esencial de las sentencias de instancia y de los presentes recursos– no es otra cosa que la apariencia negocial. Bajo esta se oculta un caso inexistente –simulación absoluta– o bien otro negocio jurídico distinto –simulación relativa–. Lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay la simulación será absoluta y **el aparente negocio será inexistente por falta de causa**; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa. En el primer caso, se aplica el artículo 1275 en relación con el 1261.3.º, del Código civil y en el segundo, **no existirá el negocio simulado**, pero sí el disimulado, conforme al artículo 1276 del Código civil.

Es abundante la jurisprudencia sobre la simulación. Así, sobre la absoluta son las de 31 diciembre 1999, 6 junio 2000, 17 febrero 2005, 20 octubre 2005 sobre compraventa «en que no ha habido precio». Y la de 14 noviembre 2008 que dice: «... de la falta real de precio en la compraventa "se deriva la consecuencia jurídica de simulación absoluta que **implica la inexistencia del contrato por falta del elemento esencial de la causa** (así, Sentencias de 30 octubre 1985, 16 abril 1986, 5 marzo 1987, 29 septiembre 1988, 16 junio 1989, 1 octubre 1990, 1 octubre 1991, 23 julio 1993, 16 marzo 1994)"; a lo que cabe añadir, con la sentencia de 13 marzo 1997, que la falta absoluta de causa no admite condicionante alguno "**pues lo que no existe no puede generar consecuencia alguna de licitud o ilicitud**".».

En el mismo sentido, la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 2019 (RG 2680/2018 –NFJ075774–, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio) determina que el negocio simulado es nulo de pleno derecho y, por tanto, no produce efectos jurídicos:

la Administración tributaria deba **considerar o tener como nulo a efectos tributarios, el acto o negocio declarado simulado** si se tiene presente que la simulación contractual da lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado por inexistencia de causa tanto en los supuestos de simulación absoluta como en los de simulación relativa, esto es, **supone la ausencia de efecto alguno derivado del mismo**. Otra interpretación no puede darse, como hemos visto, a la expresión contenida en el artículo 16.1 de la LGT de que «el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes». Dicho con otras palabras, no le corresponde a la Administración

Por tanto, en el caso de las sociedades profesionales, si la sociedad no existe fiscalmente, entonces, el pago hecho por la sociedad inexistente era en realidad de la persona física y es necesario descontar de la base de la sanción dicha cuantía. Sin embargo, en el caso de las operaciones vinculadas, hay dos personas distintas. El pago realizado por la sociedad lo hizo en nombre propio. Y la persona física tiene que hacer frente al suyo y ha de soportar las consecuencias sancionadoras derivadas de esa realidad.

El silogismo es, como señalamos, formalmente correcto desde una lógica deductiva. Pero parece sustantivamente discutible en tanto supone sacralizar la personalidad jurídica frente a la realidad material. En primer lugar, se presenta un enfoque desde la perspectiva exclusiva del sujeto pasivo del tributo, y no desde el patrimonio del beneficiario (la Hacienda pública). En segundo término, la aplicación de las categorías jurídicas, como en este caso la distinta personalidad jurídica, pueden tener ciertos límites. Cabe recordar el supuesto de la autonomía de las retenciones frente a la obligación principal donde se señaló:

[e]l Alto Tribunal es claro al concluir que si bien hay que mantener y reiterar la autonomía de la obligación de retener, esta autonomía tiene un límite y ese límite es precisamente el enriquecimiento injusto de la Administración que estas situaciones generan. Ya que la Administración recibe una misma cantidad dos veces... (Resolución del TEAC de 16 de abril de 2009 –RG 2941/2007, NFJ033962–).

En tercer lugar, porque en las operaciones vinculadas las dos personalidades no son círculos secantes, sino que están «ligadas entre sí» (en muchos casos con un criterio decisor único) y la esencia de regulación está en la «bilateralidad» de la operación. Como señala el TEAC

lo autoliquidado por una de las partes tiene trascendencia tributaria para la contraparte interviniente en la operación, y viceversa, de tal suerte que, tanto lo regularizado por la Inspección, como lo revisado *a posteriori*, cualquiera que sea la vía revisora (administrativa o jurisdiccional) debe respetar la premisa anterior⁵.

Por último, y más relevante, porque la doctrina del TS plantea una serie de disfunciones que son difícilmente aceptables en términos dogmáticos

tributaria acordar la nulidad de un negocio jurídico que califica y declara como simulado, lo que compete a los órganos jurisdiccionales, pero sí deberá considerar o tener por nulo dicho negocio a efectos exclusivamente tributarios y respecto a todas las partes intervinientes en el mismo.

⁵ El TEAC en la Resolución de 2 de febrero de 2021 (RG 5109/2016 –NFJ081021–) ha establecido la obligación del ajuste bilateral en las operaciones vinculadas:

1. **El carácter bilateral**, como principio rector de los ajustes por operaciones vinculadas, es condición *sine qua non* para garantizar la adecuación de los mismos al ordenamiento tributario, por varios motivos:

3.3. Las disfunciones de la doctrina del TS

El Alto Tribunal advierte en su Sentencia de 6 de junio de 2023 lo siguiente:

todo régimen sancionador no solo se inspira en una perspectiva de pura compensación o reparación sino también en una finalidad preventiva, disuasoria de conductas lesivas, lo que a nuestro juicio conecta con el mandato constitucional de lucha contra el fraude fiscal derivado del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un sistema tributario justo basado en los principios de generalidad y solidaridad.

Sin embargo, parece que los efectos de las sentencias no previenen ni disuaden de las conductas más lesivas (simulación), sino que los incentivan y premian frente a las conductas más leves (operaciones vinculadas).

El hecho de que en operaciones vinculadas y en la simulación la base de la sanción sea distinta tiene consecuencias indeseadas con relación a la penalidad efectiva que debe soportar el sujeto pasivo y produce diversas disfunciones:

Disfunción 1. La sanción efectiva puede ser mayor en el supuesto de simulación que en el caso de operaciones vinculadas

La LGT califica los supuestos de simulación dentro de la utilización de medios fraudulentos por la utilización de personas o entidades interpuestas (art. 184.3 LGT). El TS ha afirmado que la simulación es siempre dolosa (Sentencia de 7 de julio de 2021, rec. núm. 1926/2020

En primer lugar, por **expresa disposición legal**, al venir así determinado en el artículo 16 TRLIS, al que remite el artículo 41 de la LIRPF.

En segundo lugar, por la propia naturaleza de la operación vinculada que, siendo una norma de valoración imperativa, exige la presencia de dos partes ligadas entre sí por alguno de los vínculos que determina el artículo 16.3 TRLIS.

En tercer lugar, a consecuencia de lo anterior, **lo autoliquidado por una de las partes tiene trascendencia tributaria para la contraparte interviniente en la operación**, y viceversa, de tal suerte que, tanto lo regularizado por la Inspección, como lo revisado *a posteriori*, cualquiera que sea la vía revisora (administrativa o jurisdiccional) debe respetar la premisa anterior.

Por último, la asimetría derivada de la ruptura de la bilateralidad provoca, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, **produciendo situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública (como ocurre en el presente caso)**, o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma (si se diese la situación contraria a la aquí expuesta).

–NFJ082991–)⁶. La infracción es muy grave con una sanción del 100 al 150 (art. 191.4 LGT). En el caso de operaciones vinculadas, por el contrario, el tipo puede calificarse como leve, al no haber ocultación, y la sanción sería del 50 %.

Y, a partir de esos datos, solo hace falta hacer números. Así, y a efectos de hipótesis, consideremos que la operación vinculada se valora en 1.000 unidades y el tipo del IS es del 25 %.

- a) El socio tributa por la regularización al 43 %. El resultado es que la sanción final por operaciones vinculadas son 35 unidades más que en el caso de simulación:

		Simulación	Operación vinculada	
Cuota IRPF	Cuota IS	Base sanción	Base sanción	
430	–250	180	430	
		% Sanción	% Sanción	
		100%	50%	
		Sanción final	Sanción final	Diferencia
		180	215	35

Como puede comprobarse, una situación de simulación, que es dolosa, con utilización de medios fraudulentos, en un sistema sancionador que tiene «finalidad preventiva, disuasoria de conductas lesivas» con el objeto de «lucha contra el fraude fiscal», produce la inconsistencia de que tiene mejor tratamiento sancionador que la operación vinculada.

- b) El socio tributa por la regularización al 26 %. Las sanciones por simulación serían testimoniales⁷. La inconsistencia llega al extremo de que la sanción por operación vinculada es 13 veces más elevada que por simulación:

⁶ Afirma el TS en Sentencia de 7 de julio de 2021 (rec. núm. 1926/2020 –NFJ082991–) lo siguiente:

La simulación negocial –institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática (art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles– es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición –si se mantiene *a fortiori* la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar–.

⁷ Este supuesto se puede dar, al igual que es posible que el tipo efectivo de la persona física sea inferior al del IS. Especialmente cuando haya una comprobación de varios años donde se declara el carácter instrumental de la sociedad durante todo el periodo de comprobación y en algún año en concreto los beneficios son escasos.

		Simulación	Operación vinculada	
Cuota IRPF	Cuota IS	Base sanción	Base sanción	
260	-250	10	260	
		% Sanción	% Sanción	
		100%	50%	
		Sanción final	Sanción final	Diferencia
		10	130	120

- c) La regla matemática es que cuanto menor sea el tipo efectivo de gravamen de la persona física en su IRPF, mayor será la sanción por operaciones vinculadas frente a la simulación, hasta un momento (cuando el tipo en IRPF sea igual que en IS) donde solo exista sanción por operaciones vinculadas.

Disfunción 2. ¿En qué situación nos encontramos si el tipo efectivo del IRPF es menor que el del IS?

En la nota de la AEAT sobre «Interposición de Sociedades por Personas Físicas» se afirma que se regulariza por simulación en

el supuesto de que la sociedad carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la actividad desarrollada.

Pero es técnicamente posible que el tipo efectivo del IRPF sea menor que el del IS. En este caso, seguiría existiendo simulación. Sería una simulación «dolosa» donde no habría tipo infractor (por falta de base de la sanción) ni, por tanto, sanción, lo que en sí mismo es una aporía y una nueva disfunción. Y la siguiente cuestión sería ¿puede la Administración declarar una simulación si no hay regularización real ni ningún efecto fiscal o sancionador? La propia Sentencia del TS de 6 de junio de 2023 afirma:

[la] Administración no se encuentra ante indiferentes jurídicos a la hora de asumir o proclamar una determinada calificación jurídica ni, por supuesto, al decidir si acota la correspondiente regularización tributaria a una mera calificación jurídica (art 13 LGT) en lugar de reconducirla, por ejemplo, a un «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (artículo 15 LGT) o, en fin, a un supuesto de «simulación» (artículo 16 LGT),

de tal manera que «no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación»⁸.

Disfunción 3. ¿Cómo se regulariza voluntariamente una situación de simulación (art. 27 LGT)?

La construcción dogmática del TS plantea otro problema en el caso de que un contribuyente tuviera una sociedad profesional que, con arreglo a los parámetros de la AEAT y de los tribunales cumpliera todos los requisitos para ser calificada como simulada (inexistencia de medios personales y materiales o, en palabras del TS, «sociedades instrumentales interpuestas sin existencia material») y decidiera regularizar su situación voluntariamente, antes de que le requieran, pagando los recargos correspondientes (art. 27 LGT).

Con arreglo a la tesis del TS de la existencia de una sola persona, lo lógico sería pensar que la base del recargo debería ser la misma que la de la sanción. Es decir, el neto por la diferencia entre la cantidad a ingresar por el IRPF y por el IS. Sin embargo, la simulación es una figura que solo puede ser declarada por la AEAT («La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación» –art. 16.2 LGT–). De esta manera, la realidad de una sola persona jurídica material por la existencia de una simulación se ve empañada por el hecho de que formalmente hay dos personas jurídicas hasta que la AEAT declare la simulación. Y, en la regularización voluntaria, no hay forma de superar las dos personalidades jurídicas distintas.

Por tanto, si el contribuyente quisiera regularizar extemporáneamente sin requerimiento previo, declararía la cantidad a ingresar en el IRPF sin detraer el importe a devolver en el IS. La base del recargo será la cantidad regularizada por IRPF (el «recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas...» –art. 27.2 LGT–). Es decir, que no se puede regularizar una sociedad simulada como sociedad simulada. Solo se puede regularizar por operación vinculada. Y esto es, en sí mismo, una contradicción interna del sistema. Como en su día señalaba el Tribunal Constitucional «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado» (Sentencia del TC 77/1983, de 3 de octubre –NFJ000032–).

Desde un punto de vista numérico, y partiendo del ejemplo anterior (la operación se valora en 1.000 euros, el tipo del IRPF es del 43 % y el del IS del 25 %) y de la hipótesis de que el sujeto pasivo firma en conformidad y paga para acogerse a todas las reducciones, la situación sería la siguiente si la regularización se hiciera pasados 12 meses:

⁸ Con relación a esta doctrina del TS el profesor García Novoa (2023) acaba de publicar un estudio en esta revista.

Simulación declarada AEAT Regularización art. 27				
Cuota IRPF	Cuota IS	Base sanción	Base recargo	
430	-250	180	430	
		% Sanción	% Recargo	
		100%	15%	
		Sanción	Recargo	Diferencia
		180	64,50	-115,50
Conformidad (30 %)				
		-54		
		Pago (40 %)	Pago (25 %)	
		-50,40	-16,12	
		Sanción final	Recargo final	Diferencia
		75,60	48,38	-27,23

Como puede comprobarse, la diferencia entre regularizar voluntariamente y una inspección por simulación sería de 27,23 unidades sobre una cuota del IRPF de 430; una diferencia de un 6,33 %. Teniendo en consideración que no solo hay que regularizar el IRPF, sino que, también, hay que solicitar la devolución de ingresos indebidos a la AEAT, justificando y probando la procedencia del ajuste por operaciones vinculadas, y donde la Administración competente en el ámbito del IS tendrá que revisar y comprobar la solicitud, parece que el incentivo para regularizar no es sugerente. Este análisis es necesario ponerlo en relación con las tendencias actuales del derecho financiero y tributario a favor del incentivo del cumplimiento voluntario⁹. Desde luego, con este régimen, parece que no se favorece el cumplimiento voluntario de las situaciones más graves.

Además, resulta necesario analizar la diferencia de trato que se produce en el caso de que la sociedad sí tuviera que aplicar el régimen de operaciones vinculadas. Partiendo de la misma hipótesis anterior, la situación sería la siguiente:

⁹ El Plan Anual de Control Tributario para el año 2023 menciona los «cinco grandes pilares» del Plan de Objetivos anual, entre los que están «Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude» (Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023).

Simulación declarada AEAT Regularización art. 27				
Cuota IRPF	Cuota IS	Base sanción	Base recargo	
430	-250	430	430	
		% Sanción	% Recargo	
		50 %	15 %	
		Sanción	Recargo	Diferencia
		215	64,50	-150,50
Conformidad (30 %)				
		-64,50		
		Pago (40 %)	Pago (25 %)	
		-60,20	-16,12	
		Sanción final	Recargo final	Diferencia
		90,30	48,38	-41,92

En este caso, la diferencia entre regularizar voluntariamente y una inspección por operaciones vinculadas es de casi 42 unidades sobre una cuota del IRPF de 430. La sanción es casi el doble que el recargo.

Disfunción 4. ¿Cómo se determina el perjuicio económico del artículo 187.1 b) de la LGT?

El artículo 187.1 b) de la LGT establece como criterio de graduación de las sanciones en relación con el perjuicio económico que este

se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

- 1.º La base de la sanción; y
- 2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

En el caso de simulación, y con respecto a la Sentencia del TS de 8 de junio de 2023, cabe preguntarse cuál sería, a efectos de determinar el «perjuicio económico», el denomi-

nador de la fracción¹⁰. El Alto Tribunal ha determinado que el numerador será el neto entre el IRPF y el IS. Pero ¿cuál es la cuantía total que hubiera debido ingresarse? El TS determina «que la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades». Por tanto, si la cuantía no ingresada es la resultante de restar el IRPF al IS, la efectivamente ingresada parece que debería ser el total (la correspondiente por el IRPF). Pero si es así, se produciría una nueva inconsistencia, de tal manera que, a la hora de graduar la sanción, va a ser más atenuado el perjuicio económico de la simulación que el de la operación vinculada al incorporar en el numerador el neto (IRPF menos IS) y en el denominador el IRPF total. Y, si en contra de esta interpretación, se entendiera que la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación es neto (IRPF menos IS), seguiría habiendo una inconsistencia, en tanto el perjuicio económico es una fracción matemática y en la medida en que el numerador sea más pequeño (el neto), el porcentaje de perjuicio económico beneficiara cuanto mayor haya sido la cantidad efectivamente declarada por el sujeto pasivo antes de la comprobación e inspección.

Sí, como creemos, la cuantía total que debería haberse ingresado en la autoliquidación es la cuota del IRPF sin detracer el IS, y partiendo del ejemplo anterior (la operación se valora en 1.000 €, el tipo del IRPF es del 43 % y el IS del 25 %), el sujeto pasivo del IRPF había presentado en plazo en una declaración por la que tributó efectivamente por 100 (cuota líquida), el resultado sería el siguiente:

		Simulación	Operación vinculada
Cuota IRPF inicial	Cuota IS	Base sanción	Base sanción
100	-250	180	430
Cuota IRPF regularizada		Cuantía que debía haberse ingresado	Cuantía que debía haberse ingresado
430		530	530
Cuantía que debía haberse ingresado		Perjuicio económico	Perjuicio económico
530		33,96%	81,13 %

¹⁰ En la Sentencia del TS de 11 de abril de 2023 (rec. núm. 7272/2021 –NFJ089424–) se determina:

[a] efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1 b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados.

Como puede comprobarse, el perjuicio económico como consecuencia de la simulación es menor que el de la operación vinculada. En el caso de la operación vinculada el porcentaje es superior al 75 % y el incremento será de 25 puntos. En la simulación, el porcentaje de perjuicio económico está entre el 25 y el 50 % y, por tanto, el incremento será de 15 puntos. Hay una diferencia de 10 puntos. El Alto Tribunal, citando otra reciente sentencia suya, afirma en su Sentencia de 8 de junio de 2023 que debe «señalarse que esta idea del perjuicio económico como elemento **vertebrador de nuestro sistema punitivo fiscal**, antes de ser factor cualificador o agravatorio, configura la naturaleza misma de la sanción y **la entronca de modo directo con el bien jurídico protegido**». Pues bien, los efectos materiales de la doctrina del TS sobre nuestro sistema punitivo y con el bien jurídico protegido es, paradójicamente, que el perjuicio económico como agravante es menor en las operaciones vinculadas que en los supuestos de simulación, aun cuando estos últimos suponen conductas más graves.

Disfunción 5. La condición objetiva de punibilidad por delito contra la Hacienda pública en el caso de operaciones vinculadas

El Código Penal determina como condición objetiva de punibilidad el importe de 120.000 euros para que exista un delito contra la Hacienda pública. Pero, además, es necesario que exista dolo. En teoría, las facultades de la Inspección alcanzan a la valoración de si existe o no una maniobra defraudatoria dolosa y, por tanto, si el expediente se deriva a delito fiscal¹¹. En el caso de la simulación, la conducta será dolosa. De esta manera, cuando el importe defraudado sea superior a 120.000 euros, descontando a estos efectos la cuota previamente abonada del IS, la liquidación deberá derivarse a la sede penal. Esta parece ser, además, la doctrina que previamente estaban aplicando los tribunales penales¹².

¹¹ La Resolución del TEAC de 20 de julio de 2017 (RG 4702/2014 –NFJ067504–) entiende lo siguiente:

la Administración debe decidir sobre la gravedad de la conducta realizada, de forma que no es suficiente con que se exceda el importe fijado por el artículo 305 del Código Penal para que se aprecie la existencia de delito, sino que deberá concurrir una conducta intencional y deliberadamente dirigida al fraude respecto a la que pueda acreditarse un grado suficiente de gravedad.

El artículo 253.3 de la LGT advierte que la AEAT puede apreciar «una conducta dolosa» que dé lugar al delito y que debe liquidar «todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo».

¹² En la Sentencia de 6 de junio de 2023 se señala que el recurrente mantiene

a efectos del cálculo de la cuota defraudada que integra el tipo penal, siempre se calcula el importe por diferencias... Ilustra su argumento con la cita del auto de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid de 12 de julio de 2011 (Apelación Penal núm. 506/2010-EC LI:ES:APM:2011:11056A) y de la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), de 27 de abril de 2017 (recurso 1367/2016-ECLI:ES:TS:2017:1646)... el abogado del Estado afirma que la de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo que se cita es, además, relativa a un supuesto de simulación y levantamiento del velo, que no es el caso.

En el caso de operaciones vinculadas, la primera cuestión sería valorar la existencia de la conducta dolosa. ¿Puede ser un ajuste por operaciones vinculadas doloso? O, si lo formulamos de manera negativa, ¿por qué en una operación vinculada no puede haber dolo? No es objeto de este comentario analizar cuándo puede haber dolo en una operación vinculada. Sin embargo, al menos en hipótesis, no es descartable que se pueda apreciar por la Inspección. Por poner un ejemplo, imaginemos que a un contribuyente le regularizan en los años XX y XX+1 por unas determinadas operaciones vinculadas estableciendo una serie de criterios claros de valoración y, además le imponen sanciones. E imaginemos que firma en conformidad, paga y no recurre ni la liquidación ni las sanciones. Imaginemos que después de la firma en conformidad, no aplica los criterios aceptados y vuelve a reincidir en los mismos comportamientos regularizados en los años XX y XX+1 y el importe de la cuota defraudada es superior a 120.000 euros. ¿No sería posible que la Inspección entendiese que existe una conducta mendaz y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal?

Si la AEAT entiende que sí hay supuestos de dolo en operaciones vinculadas, y si se sigue la doctrina del TS para calcular el importe defraudado, siempre que el importe por IRPF, sin descontar el IS pagado previamente, sea mayor a 120.000 euros, debería derivarse el expediente a delito contra la Hacienda pública. Esta situación plantea diversas inconsistencias. Así, la simulación (conducta objetivamente más grave) tendría una condición objetiva de punibilidad real mayor (IRPF menos IS) que el régimen de operaciones vinculadas (IRPF). Y nos podríamos encontrar en proceso penal ante el absurdo de que los letrados defensores intentarán acreditar que sus clientes han simulado para bajar del umbral de los 120.000 euros. Desde el punto de vista del principio de intervención mínima y el carácter de *ultima ratio* de la sanción penal, no encontramos ninguna justificación donde pueda aceptarse que el umbral real del delito contra la Hacienda pública por simulación de sociedades se vea elevado frente al de las operaciones vinculadas¹³. Por último, tampoco desde el bien jurídico protegido en el caso del delito contra la Hacienda pública alcanzamos a ver cómo es posible que en el caso de simulación haya que descontar lo pagado en el IS y no así en el caso de operaciones vinculadas. Y si bien las teorías sobre el bien jurídico protegido son

¹³ El Auto del TS (Sala de lo Penal) de 9 de febrero de 1998 (causa especial 3760/1997) señala:

En todo caso hay que partir del principio esencial jurídicopenal denominado de intervención mínima, que, en el fondo, está directamente ligado al de protección exclusiva de bienes jurídicos. Se fundamenta en la tesis de que el Derecho Penal no solo no puede emplearse en defender intereses minoritarios y no necesarios para el funcionamiento del Estado de Derecho, pues entonces no merecen ser protegidos con tan grandes medidas coactivas –sin perjuicio de que sean o no respetables–, sino que ni tan siquiera es adecuado recurrir al Derecho Penal y sus gravísimas sanciones si existe la posibilidad de garantizar una tutela suficiente con otros instrumentos jurídicos no penales. El convencimiento de que la pena es un mal irreversible, y una solución imperfecta que debe utilizarse solamente cuando no hay más remedio, es decir, tras el fracaso de cualquier otro modo de protección (la pena entendida como «última ratio»), obliga a reducir al máximo el recurso al Derecho Penal (intervención mínima). Así, por ejemplo, ha suprimido de su catálogo de comportamientos punibles algunos para los cuales era evidente que bastaba la sanción administrativa...

varias, no podemos dejar de mencionar entre ellas la tutela del patrimonio de la Hacienda pública¹⁴; y en el caso de operaciones vinculadas el perjuicio real al patrimonio del Erario solo puede ser por el neto.

En el derecho penal, un derecho más sustancial que formal, donde la sacralización de la persona jurídica no debería tener tanto peso, entendemos que trasladar la doctrina del TS sobre la cantidad defraudada en operaciones vinculadas frente a la simulación vulneraría un principio de igualdad de trato. No alcanzamos a ver razones penales frente a la formal de la personalidad jurídica para tratar de justificar este tratamiento dispar.

3.4. Las disfunciones frente al principio de proporcionalidad

Las cinco disfunciones anteriores deberían valorarse, de forma conjunta, con relación al principio de proporcionalidad. El artículo 178 de la LGT exige la aplicación del principio de proporcionalidad a la potestad sancionadora. El artículo 29.3 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, dispone «en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción». El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuyos criterios deben servir como elemento interpretativo respecto del principio de proporcionalidad en materia sancionadora, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Constitución, considera en sus sentencias (por todas, la de 31 de enero de 2017, caso Boljevic contra Croacia) que el respeto de dicho principio en el ámbito sancionador, que se encuentra incorporado en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1.º del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, exige valorar el incumplimiento cometido, la gravedad de la falta y el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales.

Si ponemos en un lado de la balanza la construcción formal del Alto Tribunal, frente a las cinco disfunciones que hemos señalado, ¿realmente se respeta materialmente el principio de proporcionalidad? ¿Es posible que una infracción muy grave por simulación tenga una penalidad menor que una infracción leve? ¿Es posible que la agravante por perjuicio económico sea menor en la conducta más grave que en la más leve? ¿Es posible que una simulación pueda no tener, ni siquiera sanción por falta de cuota si el tipo efectivo de gravamen en el IRPF es menor que el del IS? ¿Es posible que el tratamiento por la regularización extemporánea de una sociedad materialmente simulada sea casi igual que la sanción si se declara efectivamente la simulación? ¿Es posible que la condición objetiva de punibilidad pueda ser mayor en la simulación que en la operación vinculada?

¹⁴ Remitimos al Auto de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 29 de enero de 2016 (rec. núm. 58/2015, «caso Noos») para un análisis detallado del bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda pública.

3.5. La doctrina *pro reo* y la no intercambiabilidad de las calificaciones

En la Sentencia del TS de 8 de junio de 2023 se incorpora al argumentario el principio *pro reo*. El Alto Tribunal advierte que

en el hipotético caso de que efectivamente pudiera encajarse la misma conducta en el mismo supuesto típico sería de aplicación la interpretación más favorable, puesto que no puede obviarse que en el ámbito del Derecho sancionador la interpretación procedente es la más favorable al reo, que lógicamente, en este caso, se debe inclinar por considerar la conducta típica como leve y no como muy grave.

Y continúa afirmando que

no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación, art. 16 de la LGT, no al menos sin justificar suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada. En todo caso, **de ser legalmente posible subsumir semejantes conductas típicas en diferentes calificaciones, en base al principio *pro reo*, la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor**, en la hipótesis que hemos desarrollado, entre operaciones vinculadas, infracción leve, 191.2, y simulación, que determina la calificación como muy grave, 191.3, **debe calificarse la conducta como leve**.

Si hemos entendido correctamente lo que afirma el TS, el principio *pro reo* en el ámbito del derecho sancionador es que si hay dudas sobre las «calificaciones», hay que calificar con el tipo infractor más beneficioso. No es objeto valorar en este comentario el alcance del principio *pro reo* como algo que va más allá del ámbito probatorio y de su naturaleza procesal. Pero en la medida en que el TS lo incorpora a su argumentario, sí es objeto determinar si, realmente, en el ámbito tributario, una interpretación *favor rei* es aquella que limita a la calificación del tipo o debe alcanzar a sanción efectiva. Si lo que se busca es favorecer, en el caso de duda, al infractor (*pro reo*), la perspectiva para acercarse al problema debería ser la de la sanción. Es decir, en un supuesto como el presente, donde la calificación de infracción como muy grave por la simulación lleva aparejada la inconsistencia lógica de una menor sanción porque la base de la sanción es menor, la aproximación de *favor rei* no debería hacerse desde el tipo sino desde la pena. Favorece al infractor lo que menor sanción efectiva conlleve. Y, si no, que le pregunten al infractor qué prefiere. En este caso, tiene menor sanción efectiva la simulación. Por tanto, si se acude al principio *pro reo*, es más beneficiosa la simulación que la operación vinculada en la penalidad efectiva y, por consiguiente, en caso de duda, debería optarse por esta figura.

Se produce, por tanto, una nueva inconsistencia a las cinco enumeradas anteriormente. Nos encontramos ante un sistema donde el principio *pro reo* llevaría a la disfunción de elegir la conducta más grave (simulación) porque tiene menor sanción.

3.6. Valoración de la jurisprudencia a la vista de los efectos producidos

En Derecho, lo esencial son las consecuencias. Y, como ocurre en cualquier categoría científica, lo importante de una teoría o construcción pasa porque una tesis sea contrastable. Se trata de un acercamiento empírico. En el caso de la doctrina del TS sentada en las Sentencias objeto de este comentario de 6 y 8 de junio de 2023, las consecuencias reales parecen casar mal con las premisas que las sustentan. Las mencionadas sentencias parten de varias consideraciones: la existencia de dos personas distintas en las operaciones vinculadas y de una sola en el caso de la simulación, la doctrina *pro reo* llevada a la elección del tipo infractor, y la no intercambiabilidad de las calificaciones jurídicas. Y se parte de que el derecho sancionador tributario se inspira no solo en una perspectiva de pura compensación o reparación sino también en una finalidad preventiva, disuasoria de conductas lesivas y que el perjuicio económico se configura como un elemento vertebrador de nuestro sistema punitivo fiscal. Pero la aplicación de esta doctrina lleva aparejada unas disfunciones, hasta seis, difícilmente conciliables con la presunta finalidad de la construcción jurisprudencial.

Como hemos reseñado, el silogismo deductivo del TS parece correcto formalmente. Pero si el análisis se hiciera con arreglo a criterios inductivos, extrayendo de las consecuencias la teoría a aplicar, la doctrina del Alto Tribunal plantea problemas que no parecen tener solución. Los resultados de la doctrina del TS no parecen cuadrar con las premisas materiales. Si la simulación es una conducta más reprobable que la de las operaciones vinculadas, los efectos materiales en sede punitiva no pueden ser de mejor condición. De Asís Roig (1995, p. 27) advierte que la «exigencia de coherencia es esencial en el Derecho, hasta el punto de que debe constituirse como criterio de identificación e incluso como elemento legitimador». De esta manera, las supuestas normas contradictorias deben ser «interpretadas de forma tal que desaparezca la incoherencia o, en su caso, que se invalide para el asunto en cuestión una de las normas». O, como señalaba Santamaría Pastor (1988, p. 397), en virtud del criterio de coherencia del sistema, basado en la hipótesis de un legislador consecuente y racional, no se pueden regular dos situaciones idénticas de forma contradictoria o incompatible. De esta manera, el operador debe interpretar las normas contradictorias de tal manera que haga que no lo sean, atribuyendo a una y a otra significados o ámbitos de opinión diversos.

Quizás, acogiendo un principio de coherencia e integrador del sistema, la solución debería haber sido menos formal y haber aceptado que, en todo caso, para las operaciones vinculadas y para la simulación la base de la sanción debía ser la misma: la cantidad a ingresar en el IRPF menos el importe a devolver en el IS. Y teniendo en consideración que hay todavía asuntos pendientes de resolverse en el TS, tal vez fuera posible que el tribunal cambiara de posición, como hace poco acontecía con la tributación de los intereses de demora a favor de las personas físicas.

3.7. Y ahora ¿qué podemos esperar?

Este epígrafe 3 lo hemos comenzado haciendo una exposición general de la situación de las sociedades profesionales. Para el ejercicio 2021 se esperaban realizar 6.591 investigaciones y en el 2020 hubo 5.743. El control de las sociedades profesionales parece la historia interminable, con nuevos capítulos donde el misterio va aumentando. Ahora, estamos en la construcción de la simulación y de sus efectos. Hasta ahora, la vía que se empleaba era que si la entidad carecía de medios materiales y personales, la AEAT iba por la vía de la simulación. Y era una vía refrendada por los tribunales.

Yo, personalmente, reconozco que nunca he llegado a comprender bien por qué una sociedad de profesionales era una simulación. Y no lo he llegado a comprender porque en la mayoría de los casos las cartas están descubiertas: en el IS hay que informar de quiénes son los socios de control, la AEAT conoce quién cobra de la sociedad a través de las declaraciones anuales de operaciones y de retenciones, las cuentas anuales deben estar depositadas en el Registro Mercantil y deberían tener información sobre operaciones vinculadas y retribución de administradores en la memoria, y, en fin, la sociedad tributa de manera efectiva y la AEAT conocerá de manera automática la diferencia de tipos. Es decir, me cuesta encontrar la ocultación. Y, además, es que la sociedad existe en el tráfico jurídico. Las sociedades, entre otras cuestiones, limitan la responsabilidad en el ejercicio de una actividad económica. Y valen, también, para contratar con cierto tipo de clientes que exigen contratar con personas jurídicas. Y las sociedades tienen derecho, además, a capitalizarse mediante la obtención de beneficios en el tráfico mercantil.

Ahora, cuando la AEAT inspeccione a una sociedad de profesionales, ¿qué va a hacer cuando se encuentre ante una sociedad que según sus criterios históricos era simulada?, ¿va a cambiar el tercio hacia las operaciones vinculadas?

¿Y los contribuyentes? Cuando se encuentren en inspección, ¿van a solicitar a la AEAT que califique su actividad como simulada afirmando que han ocultado e interpuesto una sociedad instrumental? Y, desde un punto de vista organizativo, ¿van a intentar que la sociedad carezca de trabajadores para que en el caso de regularización se vaya por simulación?

En definitiva, si la doctrina del TS se mantiene en esta senda, creemos que la seguridad jurídica exige que el legislador tome el testigo. Los efectos de la simulación sobre la base de la sanción frente al tratamiento de las operaciones vinculadas son difícilmente aceptables. Debe ser el legislador quien clarifique legalmente cómo deben tributar las sociedades profesionales. Y es necesario instaurar un régimen sancionador coherente y proporcionado con el perjuicio real a la Hacienda pública. No es de recibo que una operación vinculada esté más castigada que una simulación por la mera cuestión formal de la existencia de dos personas distintas. Y es necesario diseñar una normativa que acabe con los problemas aplicativos que están apareciendo en los últimos años: cuándo hay simulación, cuándo la

retribución de los administradores es deducible, cuánto se puede remansar en la sociedad, cómo se aplican las sanciones, etc.

Pero, como advertíamos, este viaje es muy largo, y parece que todavía quedan estaciones que recorrer.

Referencias bibliográficas

- Asís Roig, R. de. (1995). *Jueces y Normas (La decisión judicial desde el Ordenamiento)*. Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2023). De nuevo sobre la doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (a propósito de la STS de 23 de febrero de 2023). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 484, 5-24.
- Lucas Durán, M. (2015). «Interposición» de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 389-390, 151-164.
- Pedreira Menéndez, J. (2020). Las operaciones vinculadas socio-sociedad y su ajuste secundario. (Análisis de la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019, rec. núm. 34/2018). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 148-160.
- Pedreira Menéndez, J. (2021). La valoración de las operaciones vinculadas en sociedades profesionales. (Análisis de la SAN de 4 de enero de 2021, rec. núm. 1092/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 458, 176-184.
- Pedreira Menéndez, J. (2022a). 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.
- Pedreira Menéndez, J. (2022b). Un acuerdo societario contrario al ordenamiento mercantil no siempre impide la deducibilidad del gasto. (Análisis de la SAN de 16 de febrero de 2022, rec. núm. 703/2018). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 472(1), 87-92.
- Santamaría Pastor, J. A. (1988). *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Ramón Areces.