

Sociedades que realizan actividades profesionales: la necesaria revisión legislativa del régimen de operaciones vinculadas y de la simulación

Alejandro Blázquez Lidoy

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos (España)

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

Extracto

Las sociedades que realizan actividades de carácter profesional están siendo objeto de un especial control por parte de la AEAT. La aplicación del puerto seguro del artículo 18.6 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) exige que el contribuyente se haya acogido al mismo y que disponga de medios materiales y personales adecuados. La Administración está regularizando a través de la figura de la simulación o a través del régimen de operaciones vinculadas. En este último caso, no es infrecuente que se ajuste por el 100% del beneficio operativo («beneficio cero») o que se califique la actividad como de bajo valor añadido y se deje en la sociedad un margen del 5% sobre costes. En este estudio, que recoge la última jurisprudencia y doctrina administrativa, se analizan el puerto seguro del artículo 18.6 de la LIS, el ajuste primario, el ajuste secundario y los servicios de bajo valor añadido. Se hace un análisis crítico de la simulación en estas sociedades, que está mutando de la ocultación hacia el concepto de razones económicas válidas. El régimen fiscal está distorsionando el régimen mercantil de estas sociedades y se hace necesario que el legislador intervenga de manera global, y no solo desde el ámbito tributario, y se adopte un sistema coherente para este tipo de sociedades. Desde la perspectiva del derecho tributario, es necesario diseñar cláusulas antiabuso *ad hoc*, más allá de las categorías generales de la Ley general tributaria, y un régimen sancionador específico que respete el principio de proporcionalidad y el perjuicio efectivamente causado a la Hacienda pública como unidad.

Palabras clave: simulación; operaciones vinculadas; puerto seguro; sociedades de profesionales.

Recibido: 13-12-2023 / Aceptado: 18-12-2023 / Publicado: 05-01-2024

Cómo citar: Blázquez Lidoy, A. (2024). Sociedades que realizan actividades profesionales: la necesaria revisión legislativa del régimen de operaciones vinculadas y de la simulación. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 490, 5-64. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20229>



Companies carrying out professional activities: the necessary legislative review of the regime of related-party transactions and of simulation

Alejandro Blázquez Lidoy

Abstract

Companies that carry out activities of a professional nature are being subject to special control by the Spanish Tax Administration. The application of the safe harbor of article 18.6 of Corporate Tax Law requires that the taxpayer has adequate and sufficient material and human resources. The Tax Administration is regularizing through the figure of simulation or through the regime of related-party transactions. In the latter case, it is not uncommon to adjust for 100 % of the operating profit («zero profit») or to classify the activity as low added value and leave the company a margin of 5 % over costs. This paper, which includes the latest case law and administrative doctrine, analyzes the safe harbor of article 18.6 of Corporate Tax Law, the primary adjustment, the secondary adjustment, and low value-added services. A critical analysis is made of the use of the figure of simulation in these types of companies, which is mutating from concealment to the concept of valid economic reasons. The tax regime is distorting the commercial legislation applicable to these companies, and it is necessary for the legislator to act in a global way, and not only from the tax point of view, and to adopt a coherent system in the regulation for this type of companies. From the Tax Law perspective, it is necessary to design *ad hoc* anti-abuse clauses, beyond the general categories of the Spanish «Ley General Tributaria», and to approve a penalty regime that respects the principle of proportionality and the damage effectively caused to the Treasury as a unit.

Keywords: simulation; related-party transactions; safe harbor; professional companies.

Received: 13-12-2023 / Accepted: 18-12-2023 / Published: 05-01-2024

Citation: Blázquez Lidoy, A. (2024). Sociedades que realizan actividades profesionales: la necesaria revisión legislativa del régimen de operaciones vinculadas y de la simulación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 490, 5-64. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20229>



Sumario

1. La visión patológica de las sociedades que realizan actividades profesionales
2. Sociedades que realizan actividades profesionales: puerto seguro y regularización por operaciones vinculadas
 - 2.1. Regularización en el caso de no aplicar el puerto seguro del artículo 18.6 de la LIS
 - 2.2. *Vis expansiva* a las sociedades que realizan actividades económicas, pero en las que el socio es el actor principal
 - 2.3. El ajuste primario y secundario: efectos tributarios y mercantiles
 - 2.4. Régimen sancionador por el ajuste de operaciones vinculadas
 - 2.5. Algunas cuestiones en las regularizaciones de sociedades que realizan actividades de profesionales por operaciones vinculadas
3. Sociedades «simuladas» por falta de medios personales y materiales: la evolución hacia el motivo económico válido
 - 3.1. El concepto de simulación de las sociedades que realizan actividades profesionales: una deriva hacia los motivos económicos válidos
 - 3.2. Crítica a la concepción tributaria de las sociedades que realizan actividades profesionales como simuladas y la necesidad de una aproximación desde la unidad del ordenamiento
4. El derecho mercantil y el derecho tributario frente a las operaciones vinculadas o la simulación: la necesidad de un cambio legislativo

Referencias bibliográficas

1. La visión patológica de las sociedades que realizan actividades profesionales

Las sociedades mercantiles de profesionales, de artistas y de deportistas están siendo objeto de especial control por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). Y cuando nos referimos a sociedades de profesionales no nos referimos, solo, a las que se encuentran bajo el amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, sino a todas aquellas mercantiles que realizan, desde el punto de vista tributario, actividades de carácter profesional, con independencia de su régimen jurídico mercantil.

Desde hace ya varios lustros estas entidades se encuentran en el punto de mira de la Administración tributaria. En los planes de control que se publican anualmente se identifican de forma expresa. En el del año 2023 consta que 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 agosto de 2023 se publicaron por la AEAT los «Principales resultados 2022»¹, donde una de las líneas de actuación, de un total de 8, tenía como título «Ocultación de actividad y abuso de formas societarias», señalando que, durante el año 2022, hubo 5.594 «actuaciones», que supusieron un aumento del 5,2 % respecto al año anterior. La forma de identificar estas actuaciones, con la inclusión de los términos «ocultación» y «abuso», resulta relevante de cómo se aproxima la AEAT a estas sociedades. Se entiende que estas entidades se interponen para evitar que los beneficios tributen a los tipos marginales del impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– (en Madrid, el 43 % por importes inferiores a 300.000 €) en lugar de los tipos fijos del impuesto sobre sociedades –IS– (23 % para

¹ Puede consultarse en el siguiente vínculo: <https://www.hacienda.gob.es/en-GB/Prensa/En%20Portada/2023/Paginas/20230802-AEAT-CONTROL-TRIBUTARIO-2022.aspx>

sociedades con una cifra neta de negocios inferiores a 1.000.000 de €). En una noticia recogida por el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha) de junio de 2021 se advierte 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.

Se trata de una aproximación patológica a estas sociedades².

En una Nota de la AEAT de 25 de febrero de 2019, sobre «Interposición de sociedades por personas físicas», se advierte sobre el uso indebido de sociedades profesionales³:

Dentro de las diferentes opciones que la ley prevé para la prestación de servicios profesionales, la persona física puede hacerlo *bien en su propio nombre, como tal persona física, bien mediante la constitución de una sociedad profesional a la que prestará sus servicios. Ambas formas de organizar la prestación de servicios profesionales son a priori legales*, sin perjuicio de que las rentas que se obtengan por los contribuyentes deberán someterse a tributación atendiendo a la opción escogida en cada caso, puesto que las consecuencias fiscales de una u otra son diferentes.

Pero el hecho de que un profesional tenga libertad para elegir la manera en que decide prestar sus servicios de ninguna forma puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal mediante la utilización de las sociedades a través de las cuales supuestamente se realiza la actividad (elusión de la práctica de retenciones, aplicación del tipo del impuesto sobre sociedades en lugar del IRPF, remansamiento de rentas, etc.). En palabras del TSJ de Madrid de 28 de enero de 2015 (rec. 1496/2012), sentencia confirmada por STS de 4 octubre de 2016 (rec. 2402/2015): «Es cierto que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que

² La noticia de Gestha se puede consultar en el siguiente vínculo: <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=919>

³ La Nota de 25 de febrero de 2019 se encuentra publicada en la página web de la AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos/criterios-caracter-general-aplicacion-tributos.html>

En dicha página web aparece cuál es la naturaleza jurídica de esas notas:

La difusión de estos criterios de carácter general, que en ningún caso tienen carácter vinculante, es uno de los compromisos asumidos en los foros de cooperación constituidos entre la Agencia Tributaria y diferentes colectivos, así como en los códigos de buenas prácticas suscritos con los mismos.

la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional».

La idea que subyace es que la entidad jurídica es una extensión formal de los socios, donde el valor añadido es personal, de tal manera que la entidad no podría desarrollar su actividad al margen del socio. Señala el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid en su Sentencia 26 de octubre de 2022 (rec. núm. 428/2020 –NFJ088402–) que «los servicios prestados por el socio a la sociedad eran los mismos que la sociedad facturaba a sus clientes, de suerte que el socio persona física podía haber realizado su actividad profesional directamente, sin necesidad de actuar a través de la sociedad vinculada», de tal manera que es «imprescindible la necesaria intervención del socio, es decir, que la sociedad no aporta valor añadido relevante a la actividad económica realizada por el socio/administrador»⁴. En la Sentencia del TSJ de Cataluña de 9 de marzo de 2023 (rec. núm. 2097/2021 –NFJ089967–) se entiende que el socio «constituye un elemento imprescindible y clave para el negocio y los servicios que presta la sociedad por cuanto esta no podría desarrollarse o lo haría de manera muy distinta si el Sr. Santiago se desentendiera de aquellas funciones».

A partir de esas premisas, la Administración ha accionado los medios para llevarse a la sede de las personas físicas los beneficios de las sociedades que realizan actividades profesionales. En unos casos, a través de las operaciones vinculadas, lo que supone, según el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), respetar la organización empresarial escogida y reconocer la personalidad jurídica de la sociedad (Resolución de 25 de abril de 2023, RG 524/2021 –NFJ090093–). En otros, a través de la simulación, donde la sociedad mercantil no se reconoce a efectos tributarios⁵. Y el resultado de esas actuaciones presentaba un gran rédito al erario en términos de recaudación debido al régimen sancionador que venía aplicando la AEAT. En el caso de que no hubiera disconformidad, la regularización en el caso de simulación era, antes de las Sentencias del TS de 6 y 8 de junio de 2023 (recs. núms. 8550/2021 –NFJ090017– y 5002/2021 –NFJ090101–), confiscatoria, al llegar a ser la recaudación cercana a la propia renta obtenida por los servicios. Y en el caso del ajuste por operaciones vinculadas, Hacienda recaudaba más por sanciones que por diferencia de cuotas del IRPF (a ingresar) y el IS (a devolver). El resultado final es que las sociedades de profesionales tenían un trato final (cuota más sanciones) más pernicioso que la más reprochable de las conductas defraudatorias y era desproporcionado con la gravedad de la actuación.

⁴ Vide también la Sentencia del TSJ de Madrid de 22 de noviembre de 2022 (rec. núm. 429/2020 –NFJ089014–) y la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7268/2021 –NFJ090237–).

⁵ En otros supuestos, no solo ajustaba los beneficios en la persona física, sino que, además, si era el administrador, la Inspección interpretaba la norma mercantil de las retribuciones de los administradores y entendía que el gasto no era fiscalmente deducible en la entidad mercantil. Vide, por todos, Marín Benítez (2023). Vide también la Sentencia del TS de 2 de noviembre de 2023 (rec. núm. 3940/2022 –NFJ091306–).

De hecho, a nuestro juicio, la persecución a este tipo de entidades se ha hecho más desde las consecuencias que desde la causa.

La exigencia de llevarse los beneficios a sede del socio profesional y la aplicación que la Inspección de Tributos hace de la normativa supone, a nuestro juicio, una intromisión en el régimen sustantivo de las sociedades y afecta a los fundamentos del derecho mercantil y del tráfico jurídico. La AEAT se aproxima a las personas físicas que se dedican a actividades de carácter profesional a través de sociedades mercantiles de una manera patológica; la visión es unidimensional y solo ve una posible reducción ilícita de la carga tributaria que correspondería a la persona física por la diferencia de tipos de gravamen. Para el tráfico jurídico y económico, los beneficios de la limitación de la responsabilidad, el incremento del patrimonio neto como garantía, la existencia de recursos para poder afrontar inversiones y proyectos y desarrollar la economía, y la estructura de una sociedad como vehículo para operar en el mercado son cuestiones que se erigen como fundamentales.

La visión patológica de las sociedades profesionales se ha visto enturbiada al mezclarse otras cuestiones que no son exclusivas de estas sociedades. Es lo que ha acontecido con la deducción de gastos personales de los socios y administradores que se canalizan a través de la sociedad mercantil⁶. Esta cuestión es, sin embargo, independiente de lo que aquí analizamos. Es cierto que en este tipo de sociedades se pueden deducir gastos personales⁷. Pero no es menos cierto que estas deducciones se hacen en cualquier tipo de sociedad, profesional o empresarial, pyme o gran empresa, y se extienden también al ejercicio de cualquier actividad de manera personal⁸. Se trata, por tanto, de una cuestión que no define ni identifica a las sociedades de profesionales, sino que es común a cualquier forma de realizar una actividad. Y lo mismo cabe decir de otras razones que han fundamentado la

⁶ Advierte Pedreira Menéndez (2020, p. 176) que en las sociedades profesionales el:

problema que no quiere atajar el legislador, y que no se atreve a confesar abiertamente la AEAT, es que el régimen de determinación de la base imponible y la deducción de los gastos vinculados con la actividad profesional no es el mismo en el IRPF ni en el IS.

⁷ En la Nota de la AEAT de 25 de febrero de 2019, sobre «Interposición de sociedades por personas físicas», se afirma que la:

atención de las necesidades del socio por parte de la sociedad suele abarcar tanto la puesta a disposición de aquel de diversos bienes, entre los que es frecuente encontrar la vivienda (vivienda habitual y viviendas secundarias) y los medios de transporte (coches, yates, aeronaves, etc.), sin estar amparada en ningún contrato de arrendamiento o cesión de uso; como la satisfacción de determinados gastos entre los que se encontrarían los asociados a dichos bienes (mantenimiento y reparaciones) y otros gastos personales del socio (viajes de vacaciones, artículos de lujo, retribuciones del personal doméstico, manutención, etc.).

⁸ Dentro del documento de la AEAT «Principales resultados 2022» (agosto de 2023), se advierte que (sustituimos la negrita del original por cursiva): «durante 2022 la unidad, junto con el Área de Informática de la Agencia, también ha puesto en marcha un nuevo proyecto para la detección automatizada de *entidades que deducen gastos personales de sus partícipes*». Es un programa al margen de la naturaleza o actividades que desarrollen las sociedades mercantiles.

regularización de las sociedades que realizan actividades profesionales que son comunes a cualquier tipo de actividad desarrollada a través de entidades mercantiles (*splitting* o realización de otras actividades deficitarias)⁹. De esta manera, en la visión patológica de estas sociedades se han confundido anomalías generales del sistema tributario con cuestiones específicas de estas sociedades, lo que ha enturbiado más, si cabe, la aproximación de la AEAT a este tipo de entidades. Lo que caracteriza la regularización de las sociedades de profesionales es que se tribute a los tipos del IS y no a los progresivos del IRPF. En palabras del TS, «la finalidad perseguida mediante la facturación a través de la sociedad interpuesta [...] no es otra que evitar la tributación de los rendimientos de actividades profesionales en sede del socio a los tipos marginales de la escala de IRPF» (Sentencia de 27 de octubre de 2023, rec. núm. 248/2022 –NFJ091278–).

2. Sociedades que realizan actividades profesionales: puerto seguro y regularización por operaciones vinculadas

La 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), tiene un precepto específico para regular el valor de mercado de las entidades dedicadas al «ejercicio de actividades profesionales» (art. 18.6). El concepto de «actividades profesionales» no es una norma de reenvío al régimen mercantil de las sociedades de profesionales. Es un concepto propio del derecho tributario, especialmente vinculado al IRPF y la imposición directa. Es, además, un concepto no definido¹⁰. De esta manera, cuando en la normativa del IRPF (socio) se mencionan las actividades profesionales se hace mediante un sistema de lista y a los efectos de distinguir entre actividades profesionales y empresariales, siendo el elemento esencial de la diferenciación el régimen jurídico de las retenciones; solo se practican retenciones a los profesionales y no a los empresarios. El legislador entiende que los profesionales reciben cantidades suficientemente líquidas que permiten la existencia de una retención. Por el contrario, en el caso de los empresarios, los costes de las actividades económicas hacen imposible que se pueda retener sobre el ingreso cuando la base imponible está constituida por el rendimiento (ingresos menos gastos). Pero la normativa del IRPF no define qué son rendimientos profesionales. El artículo 75.1 c) del Reglamento del IRPF (RIRPF) dispone que estarán sujetos a retención «los rendimientos de las siguientes actividades económicas: Los rendimientos de actividades profesionales [...]». El artículo 95.2 del RIRPF determina que se

⁹ Por ejemplo, en la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–) se hace referencia a las minoraciones de la «tributación, mediante fraccionamiento de rentas (*splitting*)» o la

minoración de la tributación enjugando en el seno de este tipo de sociedades los ingresos derivados de su actividad profesional con partidas de gasto que se deben a supuestas explotaciones económicas deficitarias (finca rústica) o al desarrollo de otras actividades, como la inmobiliaria.

¹⁰ Font Gorgorió (2016, p. 56) afirma que «no existe a efectos tributarios una definición clara y unitaria de lo que debe entenderse por "actividad profesional"».

considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

a) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las secciones segunda y tercera de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Y, en particular, la letra b) incluye a los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial, a los comisionistas por cuenta ajena y a los profesores. De esta manera, el concepto de actividad profesional en derecho tributario es, principalmente, una norma de reenvío a las listas de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, a las secciones segunda (actividades profesionales) y tercera (actividades artísticas). Se trata de una referencia al sistema interno de retenciones del derecho tributario. Cuando la LIS se refiere a las sociedades dedicadas al «ejercicio de *actividades profesionales*» (art. 18.6) comprende todas las sociedades mercantiles acogidas al régimen de las sociedades profesionales¹¹. Pero, además, estarán incluidas todas aquellas que realicen actividades del artículo 75.1 c) del RIRPF¹².

La LIS ha configurado un puerto seguro para las sociedades que realizan actividades profesionales con el objeto de que la retribución convenida entre la sociedad y el socio profesional no pueda ser objeto de corrección valorativa. En concreto, se establece que «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» si se cumple una serie de requisitos. A los efectos de la aplicación del puerto seguro del artículo 18.6, es condición necesaria que «a) Que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad». Es decir, los ingresos tienen que venir de actividades profesionales según la normativa fiscal. La mención de que el 75 % «de los ingresos de la entidad» deban venir

¹¹ Font Gorgorió (2016, p. 314) señala que:

resulta más relevante la condición de profesional del socio que presta los servicios que de la sociedad profesional, a la que solo se le exigen condicionantes básicamente económicos. En comparación con la legislación mercantil, ello supone ampliar el alcance de la norma contenida en el artículo 18.6 de la LIS, al abrir la posibilidad de que se aplique a sociedades que mercantilmente no tienen la condición de profesionales de conformidad con la Ley 2/2007. Podría pues, aplicarse también a sociedades de intermediación y sociedades de medios.

¹² A los efectos del artículo 27.1 de la Ley del IRPF (LIRPF), la Dirección General de Tributos (DGT) señala de manera constante (por todas, Consulta V1761/2023, de 19 de junio –NFC086487–) que el ámbito subjetivo «debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales» y precisa que

dicho ámbito *no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales* (BOE de 16 de marzo), *sino que es más amplio, al incluir a todas las actividades previstas en la sección segunda de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007 como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida sección y no constituidas como sociedades profesionales de la Ley 2/2007.*

del ejercicio de actividades profesionales para establecer el puerto seguro debe ser objeto de una interpretación finalista. Los ingresos de una entidad mercantil incluyen los extraordinarios (venta de activos), los financieros, los derivados de las correcciones de valor y los provenientes de otras explotaciones no profesionales (como las derivadas del alquiler u otras actividades económicas). Los ingresos de una entidad pueden estar compuestos por magnitudes heterogéneas que, además, pueden variar en cada ejercicio. El artículo 18.6 se configura como un puerto seguro para las sociedades que realizan actividades profesionales. De esta manera, en los supuestos donde los ingresos totales provenientes de actividades profesionales sean inferiores al 75 %, el puerto seguro debería ser aplicable a la valoración de las prestaciones de los socios profesionales si la entidad cuenta con medios materiales y humanos adecuados para el ejercicio de esa actividad profesional. Lo que se ajustan son operaciones vinculadas por servicios profesionales. De hecho, los ajustes de valor que practica la Administración toman en consideración los ingresos profesionales menos los costes vinculados a esos gastos. Otra interpretación supondría un perjuicio no justificado, que podría vulnerar el principio de igualdad y que no tiene razón de ser con arreglo a la finalidad de la norma. Por tanto, el requisito del 75 % no debe interpretarse, al menos a nuestro juicio, en términos absolutos. Como advierte Magraner Moreno (2015):

Este régimen será aplicable a las retribuciones de los socios percibidas por su actividad profesional y relacionadas con el objeto social de la misma, aplicándose, para el resto de retribuciones que puedan percibir los socios, los criterios generales que regulan las operaciones vinculadas.

Una vez cumplido dicho requisito, para que la AEAT no pueda regularizar por operaciones vinculadas y aplique el puerto seguro, es necesario:

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios¹³.

¹³ La letra c) del artículo 18.6 exige también que:

La cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el indicador público de renta de efectos múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios profesionales no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios profesionales.

El resultado previo no es, en términos contables, el beneficio final de la entidad antes del IS. El resultado previo es el de carácter operativo derivado de las actividades profesionales. No se pueden computar los ingresos o gastos derivados de operaciones extraordinarias (enajenaciones de activos), de carácter financiero, correcciones de valor no vinculadas a la actividad profesional o los provenientes de otras explotaciones no profesionales. Solo deben computarse las magnitudes correlacionadas con la divergencia entre el valor de mercado y el convenido por la operación vinculada por actividades de carácter profesional (incluidos deterioros, subvenciones, amortizaciones, etc.).

La aplicación del puerto seguro supone que, si una sociedad tiene un beneficio final operativo de 1.000 unidades, tiene que añadir a esa cuantía los importes cobrados por los socios profesionales (a efectos de ejemplo, supongamos que son 500 unidades), de tal manera que ese resultado previo sería de 1.500; el 75 % de esa cantidad sería de 1.125 unidades, que es el importe mínimo que habría que abonar a los socios profesionales. Y el remanente máximo que queda en la sociedad es el resto, 375 unidades. Y, de ese importe, la Hacienda pública detrae un mínimo del 23 % en concepto de IS (86,25 unidades). Es decir, la sociedad mercantil solo puede llevar a reservas y a patrimonio neto el importe máximo de 288,75 unidades. De igual manera, si el beneficio operativo fuera negativo, no sería necesario ajustar a los socios cuantía alguna¹⁴.

De esta manera, el régimen mercantil de las sociedades (profesionales o no) que tengan por actividad actividades profesionales desde el punto de vista fiscal se ve modificado de manera indirecta por el derecho tributario; estas sociedades «deben» distribuir el 75 % de los beneficios de la entidad a los socios profesionales (75 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales)¹⁵. Y, sobre el 25 % que se puede remansar el erario, detraerá, como mínimo, el 23 %. De manera indirecta se pone un límite a la capitalización de la mercantil y al incremento de su patrimonio neto¹⁶.

¹⁴ Font Gorgorió (2016, p. 331) advierte que:

en caso de que la sociedad obtuviese un resultado negativo, ello no obstaría a la posible aplicación del artículo 18.6 de la LIS, sin embargo, en este caso, dado que cualquier retribución, por mínima que fuera, supondría en sí misma un importe superior al 75 % del resultado negativo (puesto que cualquier retribución sería superior a la pérdida obtenida por la sociedad), cabe afirmar que cualquier retribución, fuese del importe que fuese, debería ser considerada a valor de mercado al cumplirse el requisitos señalado en el citado precepto. En este supuesto, debe cuestionarse hasta qué punto tendría sentido y sería eficiente la aplicación de la presunción contenida en el artículo 18.6 de la LIS.

¹⁵ Como precisa Pedreira Menéndez (2021b, pp. 256-257), esta

regla lo que viene a establecer es un estímulo para que las sociedades profesionales se autoimpongan un régimen de distribución de beneficios y tributación en el IS e IRPF, con el coste fiscal que ello supone, de forma similar a lo que era la antigua transparencia fiscal de sociedades profesionales, es lo que se conoce como la regla del puerto seguro.

¹⁶ Como señala Campins Vargas (2023, p. 592), ciertas firmas profesionales requieren importantes inversiones de capital, como pueden ser las sociedades médicas o de ingenieros. De esta manera, si se necesitan

Un límite que no existe en el derecho mercantil, donde, por el contrario, el patrimonio neto se configura como garantía de la sociedad en el tráfico jurídico. Por otro lado, la situación de los socios capitalistas (*intuitu pecuniae*), aquellos que se limiten a aportar financiación, o bien se verán postergados, o, como advierte el profesor García Novoa (2013, p. 119), imposibilitará «la presencia en el capital social de las sociedades de profesionales de socios capitalistas»¹⁷.

2.1. Regularización en el caso de no aplicar el puerto seguro del artículo 18.6 de la LIS

La regularización por parte de la Inspección en el caso de sociedades que realicen actividades profesionales puede venir por dos causas distintas: o bien que la sociedad no cumpla con los requisitos para acogerse al puerto seguro del artículo 18.6, o bien que, cumpliendo con ellos, no se haya acogido al mismo y no haya aplicado como valor convenido la regla de que el 75 % de los beneficios antes de la retribución de los socios profesionales se imputen a estos¹⁸. Y no está claro que sucede en aquellos casos en los que los socios

inversiones relevantes, no podrían comprarlos con cargo a resultados, sino que tendrían que repartir las rentas a los socios con arreglo a criterios fiscales y, luego, aportar capital. O bien, acudir a socios capitalistas. De esta manera, la libertad de actuación empresarial se ve limitada por criterios fiscales.

¹⁷ La Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, permite las sociedades mixtas, compuestas por profesionales y por los socios de capital, siempre que el control de la propiedad y de la mayoría de los derechos de voto estén en manos de los socios profesionales. Por tanto, los socios capitalistas podrían tener hasta un 49,99 % de las participaciones o acciones. Lorenzo Camacho (2019, pp. 466-467) señala, con relación a estas entidades de carácter mixto donde hay socios inversores, que en «el reparto del resultado atendiendo a las reglas del artículo 10.2 LSP y el recurso al sistema del "beneficio cero" puede significar para el socio no profesional un riesgo de vaciamiento patrimonial». De esta manera,

la regla del artículo 10.2 LSP habrá de conjugarse estatutariamente con un reparto fijo a favor del socio inversor, debiendo separarse lo que corresponda a los socios no profesionales. Separar los beneficios presenta la ventaja de conciliar los intereses de ambos tipos de remuneraciones, asegurando, de un lado, una remuneración correcta para el capital (se remunerará a cada socio en función del capital que hayan aportado), sin lesionar, de otro, a los socios profesionales. En concreto, la remuneración separada de capital y trabajo consistiría en deducir, sobre el conjunto de los beneficios sociales, un determinado porcentaje para la remuneración del capital. Esa parte de beneficios retirados se repartirán en proporción de la parte de capital que ostente cada uno de los socios. El resto de los beneficios (deducido el porcentaje correspondiente al capital) se destinará a remunerar la actividad de cada uno de los miembros.

¹⁸ El TEAC determinó en su Resolución del 22 de septiembre de 2022 (RG 752/2022, dictada en recurso extraordinario para unificación de criterio –NFJ087469–) que el régimen del puerto seguro es de carácter optativo y que debe ejercitarse por la entidad y los socios profesionales a través del valor convenido:

Cabe destacar, pues, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo, que la aplicación del artículo 16.6 del RIS –y, por extensión, del 18.6 LIS– es potestativa u opcional para el obligado tributario y que dicha norma presume que el valor pactado por las partes es el de mercado en

sí han percibido el 75 % del resultado previo a sus retribuciones, pero la Inspección modifica al alza esos resultados previos (generalmente, porque no admita la deducibilidad de ciertos gastos) que hace que no se cumpla el 75 % como consecuencia de los ajustes¹⁹.

En caso de que no sea aplicable el puerto seguro, la AEAT entraría a valorar por mercado las retribuciones de los socios profesionales (art. 16.1 de la LIS). La competencia para regularizar por operaciones vinculadas se atribuye, en exclusiva, a los órganos de inspección²⁰.

Y, en el momento en que la sociedad no ha aplicado el puerto seguro, o no cumple las condiciones para hacerlo, nos encontramos con tres posibles escenarios²¹:

los casos en que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en que participa, si se cumplen cumulativamente ciertos requisitos. *Dichos artículos no constituyen una presunción iuris et de iure porque su aplicación no es obligatoria para el obligado tributario.*

Si la aplicación de los artículos 16.6 RIS y 18.6 LIS es *potestativa* para el obligado tributario solo puede tener lugar cuando este ejercite dicha potestad y siempre, como es lógico, que cumpla los requisitos que en los preceptos se establecen. *De este modo, no resultarán de aplicación los citados preceptos cuando el obligado tributario no ejercite tal opción o cuando ejercitándola no cumpla los requisitos establecidos.*

¹⁹ Magraner Moreno (2015) precisa que:

no deja de tener cierto riesgo para el contribuyente (tanto para la entidad como para el profesional) el ajuste de las retribuciones a este porcentaje mínimo sobre el «resultado previo», ya que, una posible recalificación administrativa de un gasto que ha sido considerado deducible por la entidad, puede modificar el citado «resultado previo» y, en consecuencia, variar el porcentaje de los retribuciones de los socios profesionales sobre el mismo, circunstancia esta que podría ocasionar que la Administración tributaria considerara que no es de aplicación este «régimen de protección» y, consecuentemente, que fueran exigibles todas las obligaciones previstas con carácter general para las operaciones vinculadas.

²⁰ Una de las especialidades de los procedimientos de operaciones vinculadas es que los órganos competentes para la regularización son los de inspección. El artículo 19.1 del Reglamento del IS (RIS) dispone que «Cuando la comprobación de las operaciones vinculadas no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar *en el procedimiento de inspección* en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma».

²¹ En la Nota de la AEAT de 25 de febrero de 2019, sobre «Interposición de sociedades por personas físicas», señala que es necesario determinar, en primer lugar, «si los medios materiales y humanos a través de los que se prestan los servicios (o realizan las operaciones objeto de comprobación) son de titularidad de la persona física o de la persona jurídica» y, en segundo lugar, que «tanto la persona física como la jurídica tengan medios materiales y humanos mediante los que poder prestar los servicios (o realizar operaciones), si la intervención de la sociedad en la realización de las operaciones es real».

Afirma la AEAT que 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.

1. Que la sociedad tenga medios «materiales y humanos *adecuados*» para el desarrollo de la actividad. Se requiere que disponga de una «estructura» adecuada. En este caso, la entidad se podía haber acogido al puerto seguro y la regularización se produciría cuando no hubiera ejercitado la opción. El problema es, en muchos casos, perfilar cuándo son los medios personales y materiales adecuados, en tanto nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado (Sentencia del TS de 18 de julio de 2017, rec. núm. 3015/2016 –NFJ067531–)²². Si hay trabajadores profesionales vinculados al desarrollo de la actividad económica, debe entenderse que dispone de los mismos.
2. Que la sociedad cuente con medios personales y materiales, *pero no sean los «adecuados»* para el desarrollo de la actividad. Es decir, que la sociedad tenga infraestructura real y tenga medios de producción, pero estos sean insuficientes o su aportación no tenga la suficiente entidad para la estructura profesional desarrollada. Este escenario puede aparecer cuando los trabajadores hacen labores de secretaría o funciones de auxiliar administrativo²³. Y más problemas se plantean cuando la entidad funciona con subcontrataciones²⁴. En este caso, la AEAT

En estos supuestos de ausencia de medios materiales o no empleo de los mismos en la actividad profesional, la respuesta dada por la Administración tributaria ha consistido en ocasiones en la regularización acudiendo a la figura de la simulación definida en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sin embargo, en el caso de que efectivamente se concluya que la entidad dispone de medios personales y materiales adecuados y que ha intervenido realmente en la operación de prestación de servicios, el análisis de la correcta tributación de este tipo de operaciones debe ir dirigido a determinar si dichas prestaciones se encuentran correctamente valoradas conforme a lo previsto en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [...]. Cuando la Administración tributaria detecte la incorrecta valoración, la reacción consistirá en la regularización y, en su caso, sanción de aquellos supuestos en los que exista una ilícita reducción de la carga fiscal en alguna de las partes vinculadas derivada de una incorrecta valoración de las operaciones.

²² Pedreira Menéndez (2021b, p. 258) se pregunta si una 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».

²³ La Sentencia del TSJ de Madrid de 16 de febrero de 2022 (rec. núm. 114/2020 –NFJ085829–) afirma que «no estamos ante una estructura empresarial completa con medios humanos y materiales pues una empleada desempeña labores meramente auxiliares». En el mismo sentido, la Sentencia del TSJ de Madrid de 25 de enero de 2023 (rec. núm. 539/2020 –NFJ089092–).

²⁴ En la Sentencia del TSJ de Madrid de 19 de enero de 2022 (rec. núm. 252/2020 –NFJ086507–) se advierte, con relación a las subcontrataciones, que el

hecho de contratar con determinados profesionales médicos para que colaborasen en la prestación de servicios médicos, tales como consultas o intervenciones quirúrgicas, implique que la sociedad contase con medios personales diferentes de los socios. De hecho, los propios socios hubiesen podido contratar directamente con esos profesionales para ayudarles en la prestación de los servicios médicos, por lo que no puede entenderse que, desde este punto de vista, la sociedad supusiese un valor añadido en la prestación de los servicios.

podrá aplicar el valor de mercado al margen de que la sociedad se hubiera acogido al puerto seguro.

3. Que la sociedad carezca de medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad o, en el caso de tenerlos, no estén afectos al desarrollo de las actividades profesionales, sino a otras de carácter particular²⁵. Este supuesto es distinto, en cuanto la Administración venía entendiendo en los últimos años que *nos encontrábamos ante un supuesto de simulación*. En este caso, no se practica un ajuste por operaciones vinculadas. No se aplica el artículo 16.1. Se trata de eliminar la sociedad como sujeto pasivo del IS e imputar todas las relaciones al profesional como persona física.

Si nos encontramos ante el régimen de operaciones vinculadas, la Administración fundamenta el ajuste por operaciones vinculadas en el hecho de que el activo esencial es el socio profesional (su capacidad, sus contactos, sus relaciones). Se afirma que la intervención del socio «es esencial para la obtención de los rendimientos» y que se trata de una actividad «personalísima» (*intuitu personae*)²⁶, de tal manera que «su intervención directa y personal era indispensable para que la entidad recurrente realizase los servicios que integraban su ejercicio social» (Sentencia del TSJ de Madrid de 13 septiembre de 2023, rec. núm. 268/2021 –NFJ091154–)²⁷. Es decir, la regularización de la Inspección se fundamenta en la propia naturaleza de las actividades profesionales, donde el factor esencial lo compone el valor personal del socio²⁸.

²⁵ Como advierte Alonso González (2020), a veces «existen recursos humanos, pero pueden ser trabajadores domésticos adscritos al cuidado del hogar o de la familia del profesional, lo cual fortalece notablemente las sospechas de la Administración».

²⁶ El TS se refiere a «servicios *intuitu personae* o personalísimos (en consideración a las cualidades de la persona según el *Diccionario Panhispánico del Español Jurídico*)», de tal manera que nadie que no sea el socio «puede generar ingresos» (Sentencia de 21 de junio de 2023, rec. núm. 7268/2021 –NFJ090237–).

²⁷ La Sentencia del TSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 2023 (rec. núm. 3722/2021 –NFJ091416–) dispone que la actividad del socio profesional

constituye un elemento imprescindible y clave para el negocio y los servicios que presta la sociedad. Así, se trata de la prestación de servicios de carácter personalísimo puesto que lo trascendental del servicio radica en los conocimientos del socio. El Sr. Braulio no solo interviene en su prestación, aunque circunstancialmente pudieran concurrir otras personas, sino que en muchas ocasiones se trata de servicios que solamente puede prestar él mismo y no terceras personas. En este sentido, se trata de una actividad en la cual los clientes contratan un servicio basándose en la confianza depositada en la pericia del profesional que lo presta, en los conocimientos de Sr. Braulio.

Son «servicios de naturaleza personal e insustituibles, *intuitu personae*».

²⁸ La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de octubre de 2001 (asunto C-267/99 –NFJ011214–) señala que las profesionales liberales

son actividades, entre otras, que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de alto nivel y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en el ejercicio de tal actividad, el factor personal es

Y, a partir de dicho presupuesto, la AEAT regularizará, generalmente, a través del precio libre comparable o el del coste incrementado, en función de si entiende que la sociedad aporta algún valor añadido diferencial o no. En cualquier caso, al ser esencial en las sociedades de profesionales el factor personal de los socios, la regularización es casi total. Si la AEAT concluye que la sociedad no aporta un valor diferencial, el 100 % de los resultados operativos se trasvasan a la persona física. Si la mercantil aporta algún valor añadido, se dejan remansar cantidades residuales. Se impone en estas sociedades el sistema del «beneficio cero» o «beneficio casi cero».

- Si acude al método del precio libre comparable (art. 18.4 b) de la LIS), se entiende que, para

valorar la operación vinculada realizada entre la recurrente y su sociedad es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socia de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que los precios pactados por la entidad [...] y sus clientes se acordaron en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible, por ello, que lo que vale el trabajo personal de la Sra. [...] es el valor del servicio que [...] S. L. factura a sus clientes, si bien para determinar el valor real de mercado hay que deducir de los ingresos obtenidos el importe de los gastos en que incurrió la sociedad para su obtención (Sentencia del TSJ de Madrid de 11 de diciembre de 2019, rec. núm. 254/2018 –NFJ078175–)²⁹.

especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.

Alonso González (2020) señala que

es manifiestamente erróneo pretender evaluar si una sociedad interpuesta de carácter profesional reúne suficientes medios materiales y humanos con criterios analíticos apropiados para empresas de distinta naturaleza económica como son aquellas destinadas a la producción de bienes. Es probable, por el contrario, que la labor ejercida por la sociedad interpuesta constituya un tipo de servicios que no precisa para su desarrollo prácticamente de elementos materiales.

²⁹ La Audiencia Nacional (AN) señala en su Sentencia de 5 de junio de 2019 (rec. núm. 14/2017 –NFJ078810–) que el servicio que presta la mercantil «para los terceros es el mismo que presta» la persona para la entidad, un servicio

que por su naturaleza personalísima no podría prestar esta sino a través del demandante [...] Esta identidad sustancial determina que el servicio que presta la entidad a los terceros constituya una operación no vinculada idónea para su comparabilidad a fin de valorar la prestación entre los sujetos vinculados,

y donde, al no aportar ningún valor añadido la entidad, no resulta exigible el reconocimiento de un margen de beneficio.

En la Sentencia del TSJ de Cataluña de 9 de marzo de 2023 (rec. núm. 2097/2021 –NFJ089967–) se señala que:

O, según el TS en su Sentencia de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7268/2021 –NFJ090237–), «se trata no ya de servicios comparables, sino del mismo y único servicio indivisible, que bien podría haberse concertado directamente», por lo que, si ha de prestar un servicio de modo personal e insustituible, el servicio prestado no es que sea semejante, «es que es el mismo».

Esta forma de ajustar, donde el valor de mercado del socio con la sociedad es idéntico al valor de los ingresos de la sociedad con terceros, lleva a que en la valoración de las operaciones vinculadas el beneficio operativo de la sociedad sea nulo. Conduce a que se entienda que la sociedad no aporta ningún valor a la operación y, por tanto, no haya que corregir el valor de mercado de la persona física respecto del beneficio operativo de la mercantil. El resultado, desde un punto de vista mercantil, es instaurar el sistema del «beneficio cero», en el que la totalidad de los fondos derivados de la actividad de la entidad se traspasan al socio profesional y se impide a la sociedad capitalizarse. Y a la vez, los derechos económicos de los posibles socios capitalistas se ven subvertidos.

Este criterio se emplea cuando los *medios personales materiales y personales sean insuficientes o bien su aportación se considera poco relevante* en la estructura de la entidad. Empleando los términos del TSJ de Madrid, cuando no hay «una estructura empresarial completa»³⁰. En este sentido, el TEAC ha señalado en Resolución de 2 de marzo de 2016 (RG 8483/2015, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio –NFJ062096–) que cuando

Para valorar la operación vinculada (realizada entre la persona física y su sociedad), disponemos de un comparable que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser una operación realizada por la entidad vinculada con un independiente, esto es, los servicios cobrados por las prestaciones de servicios realizadas por la entidad [...].

Por tanto, el comparable para cada operación será el valor de la relación entre la sociedad [...] y los clientes de los que se obtienen los ingresos por los servicios prestados por la persona física D. Santiago.

³⁰ La Sentencia del TSJ de Madrid de 16 de febrero de 2022 (rec. núm. 114/2020 –NFJ085829–) aplica el método del precio libre comparable al entender que «no estamos ante una estructura empresarial completa con medios humanos y materiales» donde

el socio es el único cualificado para desarrollar los servicios profesionales que la sociedad factura a terceros, pues una empleada desempeña labores meramente auxiliares y otra solo ha estado tres meses; de otro lado, los terceros subcontratados para labores de colaboración han de tenerse en cuenta para valorar la operación vinculada pero, por lo expuesto anteriormente, su aportación es insuficiente para estimar que la actividad principal de la sociedad podría realizarse sin la intervención de su socio y administrador único.

En la Sentencia del TSJ de Madrid de 25 de enero de 2023 (rec. núm. 539/2020 –NFJ089092–) se afirma que «no estamos ante una estructura empresarial completa con medios humanos y materiales» en cuanto las «únicas empleadas a tiempo parcial desempeñan labores meramente auxiliares (administrativas y de limpieza) y los otros dos trabajadores fueron contratados para la obra/servicio concreto ya reseñado», por lo que se trata de una «estructura societaria que en ningún caso puede funcionar sin la presencia de los precitados socios/administradores».

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 centralizan en la sociedad.

Incluso en casos donde hay trabajadores cualificados, los tribunales han aceptado el método del precio libre comparable bajo el argumento de la imprescindible participación del socio³¹.

- En aquellos casos en los que la entidad sí dispone de medios personales y materiales «adecuados», resulta complejo técnicamente acudir al método del precio libre comparable y drenar la totalidad de los resultados de la sociedad para imputarlos al profesional, como si los factores de producción reales de la empresa no aportaran ningún valor al margen de los del socio³². El precio libre comparable

³¹ En la Sentencia del TSJ de Madrid de 6 de julio de 2023 (rec. núm. 380/2021 –NFJ090854–), la mercantil tenía como empleada a una licenciada en Derecho y máster en Abogacía Internacional Laboral, pero tenía «poca experiencia y retribuciones». Afirma el TSJ de Madrid que el método de valoración

tuvo en cuenta las características de los servicios prestados de carácter personalísimo por el socio minoritario, las funciones asumidas por las partes, pues los riesgos recayeron sobre el prestador, siendo los activos empleados sus aptitudes técnicas y profesionales y los términos contractuales, en los que el prestador no podía ser otro que el Sr. Nazario, teniendo en cuenta que doña Crescencia era solo una empleada con poca experiencia y retribuciones con una colaboración subordinada y que doña Daniela solo asumió labores institucionales, preparatorias y de representación de la sociedad.

De forma más genérica, en la Sentencia del TSJ de Madrid de 19 de enero de 2022 (rec. núm. 252/2020 –NFJ086507–) se hace mención de que:

la sociedad pueda tener empleados, que desarrollen todas esas funciones tendentes a la contratación, supervisión y desarrollo de los contratos de la misma, sin que se haya acreditado que ninguno de esos contratos tuviese otra finalidad diferente, lo que implica que era imputable a los socios el 100 % de los ingresos obtenidos por la contratación de los servicios prestados por los mismos, una vez deducidos los gastos que reunían los requisitos para ello.

³² En la Sentencia de la AN de 23 de febrero de 2022 (rec. núm. 41/2019 –NFJ085949–) se precisa que es necesario distinguir entre si el socio profesional es quien aporta las cualidades y capacidades profesionales y si la mercantil aporta o no un valor añadido a la actividad; esas «cualidades y capacidades profesionales pueden concurrir con una sociedad que, además, aporte un valor añadido a la actividad desarrollada. O pueden no hacerlo». En este caso, y en contra del criterio del TEAC, la AN entiende que el asesoramiento

exige circunstancias equiparables entre entidades independientes y, cuando hay medios de producción reales, no debería ser posible ajustar el total del beneficio al socio profesional. Como señala la AN, el valor de mercado cuando hay medios materiales y personales no da «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» (Sentencia de 4 de enero de 2021, rec. núm. 1092/2017 –NFJ081287–)³³.

Los problemas anteriores hacen que, si existe una estructura adecuada, la Inspección también acuda al método del coste incrementado (art. 18.4 b) estableciendo una serie de márgenes sobres los costes. Ese margen sobre costes son las cantidades que se permiten remansar a la sociedad. En este caso, no hay una transferencia total de recursos de la sociedad al socio profesional. Sin embargo, para poder ajustar por valor de mercado, la Administración suele partir del presupuesto de que nos encontramos antes servicios que aportan «bajo valor añadido» y que el principal activo sigue siendo la participación del socio. De esta manera, solo se permiten dejar en la sociedad cantidades residuales y el valor de mercado determinado por la Inspección supone transferir la mayor parte del resultado operativo al socio. Los conceptos de «bajo valor añadido» y márgenes de entre un 5 y 10 % están recogidos en las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias y las recomendaciones del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia. Así, con relación a los servicios de bajo valor añadido, la Comunicación del trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia precisa que (apdo. 11):

son aquellos que los comentaristas han descrito con distintos términos como «*el cemento que mantiene unida la estructura de una empresa para que sirva de sostén a sus principales funciones*», o como aquellos «*servicios de carácter administrativo que son accesorios a la actividad económica de quien los recibe*» o, también, como ciertos «*servicios que están generalmente disponibles o son fácilmente adquiridos*». Lo esencial de estos servicios es que, pese a ser necesarios, *su carácter es rutinario y no generan un alto valor añadido ni a quien los presta ni a quien los recibe*.

integral no retribuyó «única y exclusivamente una actividad personalísima», sino que «requirió del trabajo y colaboración de distintas personas y entidades para la elaboración de propuestas, notas, informes, contratos, escrituras, etc.», por lo que la sociedad sí aportaba valor añadido y no podía imputarse al socio el total de las rentas.

³³ Señala Pedreira Menéndez (2021a, p. 181), comentado esta sentencia, que, «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».

Y se añade en el apartado 12 que el

presente documento no afecta a los servicios que se imputan directamente, dado que los hechos y las circunstancias que los rodean son, por lo general, evidentes. Tampoco afecta a los servicios que aportan intrínsecamente un alto valor añadido. El alto valor añadido se refiere aquí al servicio, al prestador y al receptor.

Y con relación al 5 % de margen, el apartado 65 del Foro Conjunto establece que, cuando nos encontremos ante servicios de bajo valor añadido,

el margen será normalmente modesto: la experiencia indica que por lo general se situará entre un 3 % y un 10 %, siendo el más común un margen de alrededor de un 5 %. Este dato, sin embargo, podrá variar en función de los hechos y circunstancias de cada caso, resultando un margen diferente.

Ese margen es comúnmente empleado en la AEAT, tal y como se advierte en la Sentencia del TSJ de Cataluña de 21 de julio de 2022 (rec. núm. 3470/2020 –NFJ088005–), en la que se hace mención «*del celeberrimo –por conocido ya en otros supuestos– porcentaje del 5 %, a modo de margen de la sociedad*». A partir de ese dato, la Inspección emplea el uso de una fórmula matemática para determinar el valor de coste y, por diferencia, cuál sería el valor de mercado que imputar a los socios profesionales [Valor de Mercado = (Ingresos – 1,05 Costes)/1,05]³⁴. El concepto de cuándo una estructura interna presenta bajo valor añadido es de muy difícil aprehensión, a pesar de la interpretación amplia que hace la Inspección a los efectos de tener unos porcentajes de referencia³⁵. A nuestro juicio, es suficiente con que exista un trabajador cualificado que se dedique a la prestación directa de los servicios para que no pueda hablarse de servicios de bajo valor añadido. Sería el caso, por ejemplo, de un letrado en sociedad

³⁴ La fórmula matemática es $VM = (I - 1,05 GD) / 1,05$, donde VM es valor de mercado, I son los ingresos que la empresa vende a una entidad independiente y GD son costes incurridos en la obtención de los ingresos de la operación vinculada, excluyendo gastos financieros y los gastos asociados a actividades accesorias, sin incluir las retribuciones satisfechas al socio profesional.

³⁵ En la Sentencia del TSJ de Cataluña de 21 de julio de 2022 (rec. núm. 3470/2020 –NFJ088005–), en la que la AEAT aplicó la consideración de servicios de bajo valor añadido y el margen del 5 % sobre costes, se advierte que

no parece que la contratación simultánea de hasta cuatro personas apunte a una vulgar estructura de apoyo administrativo residual, sin más, y ello sin considerar la posibilidad de haber la sociedad contado con colaboraciones externas, a lo que apunta la demanda, y sobre lo que nada explica el acuerdo de liquidación, aun para descartarlas motivadamente.

No deja de ser sorprendente que una entidad con cuatro trabajadores y subcontrataciones pueda considerarse de bajo valor añadido.

dedicada a la abogacía o un arquitecto en un estudio de arquitectura. Dichos servicios no son rutinarios ni administrativos ni son el «cemento que mantiene unida la estructura». Y en el caso de que los trabajadores sean auxiliares administrativos o personal de secretaría o realicen un trabajo no cualificado, el margen del 5 % sobre su retribución no cubre el coste anual de un despido futuro del trabajador. De esta manera, dejar el 5 % de margen supone que, si en un futuro se prescinde del trabajador, la sociedad pueda no tener las reservas propias necesarias para afrontar el mismo.

Si bien tanto las directrices de la OCDE como las recomendaciones del Foro Conjunto de la Unión Europea tienen como ámbito subjetivo las relaciones entre empresas multinacionales, la Administración no tiene problemas en acudir a una suerte de analogía y hacerlas extensivas a las relaciones nacionales sociedad-socio profesional, dando una suerte de salto de difícil legalidad, en cuanto dichas normas pueden ser vinculantes para relaciones internacionales y la aplicación de los convenios de doble imposición, pero no parece que lo sean para las operaciones vinculadas internas³⁶.

³⁶ El TEAC ha señalado en su Resolución de 23 de enero de 2023 (RG 7503/2020 –NFJ089082–) que (la cursiva está en el texto original del TEAC):

De este modo, sin perjuicio de que, según establece la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de octubre de 2016, las Directrices de la OCDE no puedan ser denunciadas «en casación al amparo del artículo 88.1 d) LJCA», dichas Directrices «entrañan un mandato dirigido a la Administración tributaria» –como indica la mencionada sentencia– y, en particular, según la exposición de motivos de la Ley 27/2016, la interpretación del precepto sobre operaciones vinculadas «debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo».

La exposición de motivos de la LIS también señala que la aplicación de esas directrices se fundamenta en que «el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente». Incluso en la Nota de la AEAT de 24 de febrero de 2021, Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, sobre «diversas cuestiones relativas al rango de plena competencia en materia de precios de transferencia», se hace referencia a empresas «multinacionales» y a que

las Directrices de la OCDE son, por otro lado, el desarrollo de los comentarios al artículo 9 del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE, con el valor que ello implica cuando, como suele ser habitual, se aplica un convenio para evitar la doble imposición.

Puede verse la nota en el siguiente enlace: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-noticias/febrero/Nota_sobre_diversas_cuestiones_relativas_al_rango_de_plena_competencia_en_materia_de_precios_de_transferencia.html

Es decir, que las directrices se han elaborado para convenios de doble imposición y no para normativa interna. Las directrices pueden suponer un mandato dentro del ámbito de aplicación de las mismas –operaciones vinculadas entre empresas de multinacionales– y especialmente en el ámbito internacional, a los efectos de evitar transferencia de recursos entre países, pero no parece que puedan extenderse, a efectos del principio de legalidad, a las relaciones internas entre sociedad y socio.

En cualquier caso, aun cuando la sociedad cuente con medios personales y materiales adecuados, si no se ha acogido al puerto seguro, la sociedad mercantil resultaría, en principio, descapitalizada en su mayor parte, dejando remansarse cantidades menores.

2.2. *Vis expansiva* a las sociedades que realizan actividades económicas, pero en las que el socio es el actor principal

Las sociedades de profesionales artistas y deportistas son objeto de una especial persecución, pero no agotan las actuaciones por operaciones vinculadas, de tal manera que nos podemos encontrar ante una *vis expansiva* de este tipo de regularizaciones³⁷. El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2023 pone en el punto de mira el «uso abusivo de la personalidad jurídica con la principal finalidad de canalizar rentas». El elemento para la regularización de cierto tipo de actividades puede no ser el desarrollo de actividades profesionales según el concepto tributario al que hemos hecho mención. El elemento clave parece dirigirse a que el socio sea quien realmente preste los servicios y sean servicios donde su figura se torne en central por sus especiales características (actividad «personalísima», de tal manera que «su intervención directa y personal» sea fundamental)³⁸. Así, ciertas actividades puramente empresariales, donde son necesarios factores de producción poco relevantes, pero donde el socio hiciera el trabajo de manera personalísima y fuera el medio

³⁷ Pedreira Menéndez (2021a, p. 182) advierte que, en

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.

Se trata de sociedades que no son sociedades profesionales, sino que se limitan a ejecutar reformas, una labor de construcción.

Por su parte, Font Gorgorió (2016, p. 158) se planteaba la siguiente cuestión: «¿por qué en el supuesto de las actividades empresariales la Administración tributaria no considera que el principal medio de producción reside en el socio persona física y en cambio en el caso de las actividades profesionales sí?». De esta manera, una actuación donde solo se actuará contra las sociedades que realizaran actividades profesionales

atenta claramente contra el principio de igualdad al dar un tratamiento fiscal desigual al socio profesional persona física que presta servicios profesionales para su sociedad respecto del socio de una sociedad de actividad empresarial y que preste servicios para la misma.

³⁸ *A contrario sensu*, podemos traer la Sentencia del TSJ de Madrid de 30 de noviembre de 2022 (rec. núm. 493/2020 –NFJ088748–), en la que se afirma que no hay una operación vinculada porque «el diseño y venta de los indicados productos no significa que estemos ante servicios que realizaba de forma personalísima el administrador y socio de la actora», no se «exigía la intervención directa y personal» ni que «tuviera los conocimientos, la capacitación ni la titulación precisas para realizar esa tarea», por lo que «no se ajustan a la realidad los hechos en los que se ha basado la Inspección para practicar la liquidación, toda vez que no hay una prestación personalísima de servicios del socio».

fundamental de producción de la mercantil, corren el riesgo de ser ajustados con arreglo al valor de mercado³⁹. En estas sociedades no existe un puerto seguro al que acogerse. En estas sociedades, la Inspección, con sus potestades ilimitadas, puede entrar a valorar si el valor convenido debe corregirse por el valor de mercado.

2.3. El ajuste primario y secundario: efectos tributarios y mercantiles

Los ajustes por operaciones vinculadas por valor de mercado tienen dos ajustes. El primario y el secundario.

El ajuste primario tiene como fundamento el principio de bilateralidad, evitar situaciones de doble imposición y enriquecimientos injustos. Lo que se imputa como ingreso al socio profesional debe ser, a la vez, computado como gasto en la mercantil. El TEAC, en Resolución de 2 de febrero de 2021 (RG 5109/2016 –NFJ081021–), y posteriormente en la 28 de junio de 2022 (RG 6460/2019 –NFJ087236–), ha establecido que:

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:

En primer lugar, *por expresa disposición legal*, al venir así determinado en el artículo 16 del 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 del 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).

³⁹ Como señala el profesor Pedreira Menéndez (2020, p. 177), hay que cuestionarse «si se le pide esta misma infraestructura a la sociedad constituida por un pintor o un limpiacristales, que pueden contar con un rodillo, una escalera y poco más».

De esta manera, si una sociedad que realice actividades profesionales no se hubiera acogido al puerto seguro, y la Inspección regularizara, debería computarse un ingreso en el socio (sea como rendimiento del trabajo o de actividades económicas) y ese mismo importe sería gasto deducible a la sociedad. Por tanto, el socio tendría un incremento en su base imponible (que presuntamente tributaría a los tipos marginales) y la sociedad un incremento del gasto deducible (al 23 o 25 %) y tendría derecho a una devolución de ingresos indebidos.

El principio de la bilateralidad exige regular un régimen procedimental donde los derechos de ambas partes del ajuste se vean respetados, ya se investigue de manera conjunta a ambas partes de la operación, como será lo habitual, ya se actúe sobre solo una de las partes⁴⁰. El principio de la bilateralidad supone también que, en el caso de que los tribunales modifiquen los actos de la liquidación de la operación vinculada, el nuevo ajuste tiene que ser bilateral. El TEAC señala en su Resolución de 29 de mayo de 2023 (RG 3013/2021 –NFJ090188–) que

lo revisado *a posteriori* debe tener en cuenta que la liquidación practicada a una de las partes tiene trascendencia tributaria para la contraparte interviniente en la operación, y viceversa. Así, es de destacar que 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 enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública, o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma (si se diese la situación contraria a la aquí expuesta) [...] el respeto al principio de bilateralidad que debe regir los ajustes por operaciones vinculadas exige que, una vez anulada la regularización que recogía la fijación administrativa del valor de mercado en uno de los sujetos que intervienen en la operación, *es necesario, para evitar situaciones asimétricas contrarias al ordenamiento jurídico, anular los ajustes practicados por el mismo concepto en la contraparte interviniente en la operación.*

El problema de esta construcción se encuentra en aquellos casos en los que haya podido prescribir uno de los dos lados de la obligación tributaria y en la aplicación de la doctrina de la *reformatio in peius*⁴¹.

⁴⁰ Las cuestiones de procedimiento están reguladas en los artículos 18.12 de la LIS y 19.3 del RIS. *Vide* las Sentencias del TS de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 6187/2017 –NFJ077818–), de 30 de enero de 2023 (rec. núm. 4077/2021 –NFJ088738–) y de 31 de marzo de 2023 (rec. núm. 5498/2021 –NFJ089444–). *Vide* también la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 2021 (RG 5589/2019 –NFJ084258–) y el estudio de Bosch Cholbi (2023, pp. 155 y ss.).

⁴¹ Almudí Cid (2023, pp. 10-11) advierte que, en la actualidad, la cuestión más controvertida con relación a la *reformatio in peius* deriva de aquellas situaciones en las que se produce un ajuste por parte de la Administración en dos contribuyentes por operaciones vinculadas. En dicho caso, se produce una devolución por el IS a la sociedad. Y lo que es preciso dilucidar es

si la prohibición de la *reformatio in peius* puede erigirse como un límite respecto a la liquidación de cuota a ingresar o de la menor cuota a devolver en sede de la sociedad cuando esta es consecuencia precisamente de la estimación de la pretensión del obligado tributario.

El ajuste secundario responde al denominado fondo económico de las relaciones entre el socio profesional y la sociedad⁴²:

- Si el ajuste por operaciones vinculadas (ingreso para el socio profesional) y gasto para la sociedad mercantil supone, a su vez, una transferencia efectiva de los fondos no procede ajuste secundario o, en términos del artículo 18.11 de la LIS, esta «restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas». El artículo 20.2 del RIS determina que no hay ajuste secundario

cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior.

La Inspección exige, para que no haya ajuste secundario, que la sociedad satisfaga las rentas antes del acto de liquidación. Esto supone, en muchos casos, tensiones de tesorería en la sociedad mercantil, que, aun cuando no ha obtenido la devolución efectiva del IS satisfecho de más, tiene que pagar íntegramente el importe al socio profesional. Así, si una sociedad hubiera tenido un beneficio de 1.000 unidades y hubiera pagado 230 de IS, y la Inspección entendiera que las 1.000 unidades corresponden a los socios, el ajuste primario supondría, para la sociedad, que el beneficio fuera de cero y tendría derecho a la devolución de las 230 unidades. Y para el que el ajuste secundario fuera efectivo, debería hacer una

La Sentencia del TSJ de Cataluña de 14 de febrero de 2023 (rec. núm. 2512/2021 –NFJ089487–) dispone que la

anulación por prescripción del ajuste positivo de una operación vinculada en sede de la persona física, ejercicios 2011 y 2012, podrá, en su caso, repercutir en el ajuste simétrico con cuota negativa efectuado en sede de la sociedad profesional, con la finalidad de evitar el enriquecimiento injusto que pone de manifiesto la resolución impugnada, pero esto únicamente mediante el empleo de los instrumentos que habilite el ordenamiento jurídico, entre los que no se encuentra la revisión en vía de recurso, pues de este modo el obligado tributario ve empeorada su situación inicial como consecuencia de la interposición de su propio recurso, en contra de la interdicción que establece la ley en garantía de los principios de seguridad jurídica y del derecho de defensa.

La Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 (RG 3013/2021 –NFJ090188–) señala que si «hay prescripción respecto de una de las sociedades vinculadas intervinientes en la operación habrá que estar al valor declarado por las partes y no al valor de mercado, al no poder realizarse en estos casos el "ajuste bilateral"».

⁴² Puede verse, por ejemplo, la Consulta de la DGT V2358/2023, de 31 de agosto (NFC087334), con relación al fondo económico de la condonación de un préstamo entre sociedades vinculadas y de cómo su tratamiento contable puede ser de aportaciones de socios y, en la medida en que haya otros socios, el exceso sobre dicha participación se «contabilizará» como un gasto para el donante y un ingreso para la donataria.

transferencia de 1.000 unidades antes de la firma del acto de liquidación, aunque la AEAT no le haya devuelto las 230 unidades.

A nuestro juicio, que tenga que justificar la restitución patrimonial antes de la liquidación no exige que haya transferencia efectiva de fondos. Sería suficiente un reconocimiento de deuda a favor del socio, que tendría la consideración jurídica de préstamo⁴³. Ese reconocimiento de deuda debería hacerse, para mayor seguridad jurídica, mediante acuerdo de la junta general de accionistas y reconocerse en la contabilidad, sin perjuicio de que estuviera condicionado, en el caso de reclamación del acto de liquidación, a la devolución a la sociedad mercantil. A fin y al cabo, sería lo mismo que si la sociedad restituyera al socio las cantidades y, de manera inmediata, este hiciera un préstamo por un importe idéntico.

- En el caso de que no haya restitución patrimonial, la diferencia entre el valor convenido y el de mercado supone que exista un desplazamiento patrimonial que debe calificarse con arreglo al fondo económico de ese desplazamiento. La LIS señala que la diferencia entre el precio convenido y el que resulte de valorar por mercado tendrá «el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia». Y, como será lo más normal en las operaciones entre el socio profesional y la sociedad, nos encontraremos ante el supuesto donde la diferencia del valor de mercado y el valor convenido sea «a favor de la entidad»⁴⁴. Imaginemos que el valor convenido de la retribución del socio fuera de 200 unidades y el valor de mercado fuera de 1.000. Imaginemos que el socio tiene un 60 % de las participaciones. El artículo 18.11 b) de la LIS dispone que cuando la

⁴³ En la Sentencia del TSJ de Madrid de 23 de febrero de 2022 (rec. núm. 118/2020 –NFJ086213–) parece admitirse el reconocimiento de deuda al afirmar que «cuando la Inspección acordó realizar el ajuste secundario, no existía el indicado acuerdo de reconocimiento de deuda, el cual, además, no consta que haya sido cumplido, por lo que no se ha probado la efectiva restitución».

⁴⁴ La diferencia del valor de mercado y el valor convenido puede ser a «favor del socio», que no será lo normal en el caso de ajuste de operaciones vinculadas de sociedades que se dedican a actividades profesionales. Es decir, imaginemos que el valor convenido de la retribución del socio fuera de 1.000 unidades y el valor de mercado fuera de 700. En este caso, el socio habría recibido 300 unidades más de lo que le corresponde y que no restituye a la sociedad. La LIS dispone que la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio.

Para la sociedad mercantil, esas 300 unidades tendrían la consideración de retribución de fondos propios. Es decir, no serían fiscalmente deducibles (art. 15 a) de la LIS), por lo que la sociedad tendría que incrementar su base imponible en 300 unidades. Para el socio, no sería renta del trabajo o de actividades empresariales (que tributan como base general a tipos marginales), sino como renta del capital que tributa a tipos de la renta del ahorro (más bajos). El beneficio en términos de beneficio o perjuicio para el erario sería nulo.

diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.

Se trata, según el TS, de una norma de carácter presuntivo, donde esa calificación deberá operar «siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume», en cuanto la finalidad es «gravar la riqueza realmente obtenida por los intervinientes»⁴⁵. La calificación con arreglo a la naturaleza económica de la operación supone que la diferencia entre el valor convenido (200) y el valor de mercado (1.000) tenga una doble naturaleza. Esa diferencia es de 800 unidades. El 60 % que corresponde con la participación (480) se calificaría en la sociedad como aumento de los fondos propios y, para el socio, como mayor valor de participación. El 40 % restante (320) sería considerado como una donación para la entidad que se integraría en la base imponible. Y, para el socio, sería una liberalidad o una donación y, por tanto, no sería fiscalmente deducible de su renta (art. 33.5 c) de la LIRPF). Según advierte la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. núm. 6649/2017 –NFJ080014–), «el exceso aportado beneficia a

⁴⁵ La Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. núm. 6649/2017 –NFJ080014–), cuyos argumentos se reiteran en la Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3567/2019 –NFJ081578–), señala con relación al anterior artículo 16.8 del texto refundido de la LIS (TRLIS) que:

Quando se aprecie que estas desviaciones implican una transferencia de rentas cualitativamente distinta de la contablemente expresada, y se den las circunstancias mencionadas en el apartado segundo del artículo 16.8 de la LIS tendrán lugar las presunciones que en el precepto citado se proclaman, presunciones que por la naturaleza de las cosas, y por el principio antes enunciado, tendrán *naturaleza de una presunción iuris tantum*, pues el principio general que rige todo el texto legal es el de gravar las rentas derivadas de la operación para las personas que las realizaron.

De este modo, el artículo 16.8, párrafo segundo, no contiene norma especial alguna, pues ha de regirse por el criterio general establecido en el artículo 16.1 y 16.8.1. La específica previsión contenida en la norma del artículo 16.8, párrafo segundo, y la presunción allí formulada podrá operar cuando concurran las circunstancias que allí se contemplan y, *naturalmente, siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume*.

Hecho el análisis precedente, las cuestiones planteadas por la parte sobre cómo funciona el ajuste secundario han recibido respuesta suficiente. *De una parte, no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base*. El ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente corresponde a la Administración.

los otros socios que nada han aportado a la sociedad»⁴⁶. De esta manera, cuanta menor participación tenga en la sociedad, mayor porcentaje de donación se considerará para la sociedad y el socio, y viceversa⁴⁷.

En el caso de que no haya restitución patrimonial, esos fondos que se quedan en la sociedad pasarían a ser incremento de fondos propios o ingresos de la mercantil. Y, ciertamente, en términos económicos, carece de sentido que no haya restitución patrimonial si el ajuste secundario da lugar a ingresos que deben tributar en la sociedad. Sería más racional en términos financieros realizar la restitución patrimonial y, posteriormente, aportar los fondos a la sociedad incrementando los recursos propios o mediante préstamos. Cualquier otra opción supone un regalo de recursos para el Tesoro público⁴⁸.

El ajuste secundario pone de manifiesto el problema mercantil de las sociedades que realizan actividades profesionales. Si se acoge al puerto seguro, solo puede capitalizar el 25% del beneficio operativo antes de las contraprestaciones de los socios. Si no se acoge y la Inspección regulariza el 100% del beneficio, o cantidades cercanas, se considerará como renta de los socios y gasto de la entidad. Ese resultado deberá ser objeto de transmisión efectiva a los socios (restitución patrimonial) para evitar que las cantidades que excedan del porcentaje de participación se computen como ingreso de la mercantil y donación del

⁴⁶ La Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. núm. 6649/2017 –NFJ080014–) dispone que, cuando se producen operaciones que no se valoran por su valor de mercado, como es el caso, se produce un desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por un valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad. Habrá que distinguir dos situaciones, en función de que el socio tenga el 100% del capital o tenga un porcentaje inferior. La segunda situación es la que se produce en el presente recurso. Si la situación fuera la primera daríamos la razón a [...], pero, teniendo presente que esta vez nos encontramos ante la segunda situación, procede fragmentar dicho desplazamiento patrimonial, de manera que el exceso de aportación que realiza el socio tendrá la consideración de ingreso para sociedad por cuanto el exceso aportado beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad. La calificación fiscal en este caso sería como el de una donación y se trata como liberalidad, es decir ingreso que debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades».

Vide también las sentencias del TSJ de Madrid de 16 de febrero de 2022 (rec. núm. 114/2020 –NFJ085829–) y de 23 de febrero de 2022 (rec. núm. 118/2020 –NFJ086213–).

⁴⁷ En un acto de liquidación dictado por la oficina técnica, se determina que, si el porcentaje es superior al 95% y al «poseer el control absoluto de la entidad, la totalidad de la diferencia entre el valor de mercado y el valor satisfecho de las prestaciones de servicio que realiza para la sociedad se considera aportación a los fondos propios». Es decir, por la diferencia entre 100 y el 95% no se imputaría cantidad alguna a ingresos.

⁴⁸ Sin embargo, habrá supuestos en los que ese ajuste secundario sí se puede producir. Por ejemplo, en aquellos casos donde el socio profesional que se regulariza sea minoritario y el resto de los socios y administrador no apruebe la restitución o en aquellos casos donde haya habido un cambio de socios. Y habría que valorar en qué situación queda la sociedad y el socio si estuviera en concurso de acreedores en el momento de la regularización administrativa.

socio. De esta manera, si la sociedad necesita capitalizarse, será obligatorio que se haga mediante aportaciones del socio (una vez que haya tributado en su IRPF por el marginal).

En el caso de que el ajuste por operaciones vinculadas sea recurrido y los tribunales anulen la regularización por operaciones vinculadas, el TEAC, como hemos señalado anterior, exige que, para evitar situaciones asimétricas contrarias al ordenamiento jurídico, anular los ajustes practicados por el mismo concepto en la contraparte interviniente en la operación. Y, por tanto, si se anula el ajuste primario, es necesario también regularizar el ajuste secundario. Si hubo restitución patrimonial, el socio deberá devolver íntegramente el dinero recibido. Si no hubo restitución y se produjo el ajuste secundario, será necesario ajustar la calificación practicada.

2.4. Régimen sancionador por el ajuste de operaciones vinculadas

El régimen de las operaciones vinculadas presenta, como mayor crítica, el sistema sancionador que lleva aparejado. Desde un punto de vista económico, ajustar por valor de mercado es muy parecido a obligar a distribuir dividendos. Es decir, cuando a un socio le ajustan el valor de sus prestaciones por mercado, el efecto final es muy parecido a que la sociedad hubiera distribuido dividendos, de tal manera que, al final, si existe restitución patrimonial por la operación vinculada, nos encontramos ante un problema temporal; el socio se ve obligado a recoger los frutos no cuando quiere, sino cuando se ajusta la operación vinculada. El ejemplo es sencillo.

- Regularización por operaciones vinculadas. Una sociedad ha obtenido un resultado de 1.000 unidades y ha tributado por 230 unidades (23 %) al llevar a reservas los resultados. Los socios profesionales no han cobrado nada. La Inspección aplica la norma de operaciones vinculadas y entiende que el resultado de 1.000 unidades es el valor de mercado que corresponde a los socios. La regularización, si hay restitución patrimonial, sería la siguiente:
 - Los socios tributan al 43 % (marginal en la Comunidad de Madrid por cantidades inferiores a 300.000 €) por sus rentas sobre 1.000 unidades. Por tanto, su cuota es de 430 euros.
 - Se transfieren de manera efectiva las 1.000 unidades al socio.
 - La sociedad tiene un gasto de 1.000 unidades. El importe de 230 previamente pagado se le devuelve.
 - La recaudación final de la Hacienda pública es de 430 unidades, pero el erario solo ha conseguido incremento de recursos adicionales de 200 unidades (neto entre el IRPF y el IS).

- Reparto de dividendos. Una sociedad ha obtenido un resultado de 1.000 unidades y ha tributado por 230 unidades (23 %) al llevar a reservas los resultados. Los socios profesionales no han cobrado nada. Se paga un dividendo por las cantidades que quedan en reservas de 770 unidades. Las 770 unidades tributan a los tipos de las rentas del capital (a estos efectos, consideramos un tipo medio del 23 %), lo que supone un importe de 177,1 unidades. En las arcas públicas hay un total de 230 unidades de la sociedad más 177,1 de la persona física, lo que asciende a 407,1 unidades.

Como puede comprobarse, el resultado final para la persona física y la Hacienda pública es muy similar a un reparto de dividendos, dejando al margen el diferimiento tributación, al pagarse el dividendo en ejercicios posteriores. El presunto beneficio tributario es, por tanto, el diferimiento de la tributación⁴⁹. Y ese diferimiento se considera suficiente para aproximarse a las sociedades de profesionales de manera patológica⁵⁰. Y es una forma de acercarse discutible⁵¹. La regularización que pueda hacer la Inspección por las operaciones

⁴⁹ Pedreira Menéndez (2022, p. 141) señala que

la Administración parece olvidarse de 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, suma de tipos de gravamen que, en la mayoría de los casos, no se alejan de los que serían aplicables directamente al socio en el IRPF. No existe ningún fraude o atenuación fiscal, solo un diferimiento en el momento del pago de parte de la carga tributaria, como en cualquier otra sociedad.

García Novoa (2013, pp. 104-105) afirma que

no se puede aceptar que se diga que la finalidad del IRPF es el gravamen progresivo de las rentas y que esa finalidad se estaría eludiendo con la interposición de una sociedad de profesionales, porque el IRPF grava las rentas obtenidas, y aunque el beneficio obtenido por la sociedad tribute a un tipo proporcional y el obtenido por el socio a una alícuota progresiva, el socio acabará tributando al tipo del IRPF cuando la sociedad le atribuya el beneficio a través de alguno de los mecanismos previstos para ello.

⁵⁰ En la Sentencia del TJS de Madrid de 14 de diciembre de 2022 (rec. núm. 1245/2020 –NFJ088891–) se señala que

no obsta lo manifestado por el interesado en cuanto a que se acabaría tributando en sede de la imposición personal de Sixto cuando percibiese los correspondientes beneficios en forma de dividendos. En primer lugar, porque ya se habría producido un impropio diferimiento de la tributación. En segundo lugar, porque el tipo impositivo, aun sumando el de las empresas de reducida dimensión aplicable en el IS a los ingresos netos de gastos más el aplicable en el IRPF a la base imponible del ahorro sobre, en su caso, el dividendo percibido por la persona física, seguiría siendo inferior al aplicable a todo el rendimiento a imputar en la base general del IRPF. Y, finalmente, porque los beneficios se podrían ir detrayendo, no a través de su reparto al socio, sino a base de sufragar gastos no correlacionados con los ingresos o liberalidades, como sucede, aunque no en cantidades trascendentes, en los ejercicios comprobados, como reconoce el propio interesado.

⁵¹ La Sentencia del TSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019 (rec. núm. 34/2018 –NFJ074734–) advierte que el hecho de que exista un tipo tributario distinto entre la renta de las personas físicas y la de las sociedades no conlleva por ello que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios,

vinculadas, y siempre que haya restitución patrimonial y no opere el ajuste secundario, se limita desde una perspectiva económica para el socio a una suerte de reparto de dividendos obligatoria. Desde el ángulo de la sociedad, supone igualmente una disminución del patrimonio neto, es decir, que, en términos puramente económicos, el socio puede aceptar la regularización en cuanto que es pasar el patrimonio societario al personal pagando los impuestos pertinentes. Se trataría de adelantar la tributación.

Por otro lado, cuando la Administración y los tribunales fundamentan la regularización en el diferimiento de la tributación, afrontan el análisis de manera unidireccional, sin compensar ese diferimiento con otros perjuicios que las sociedades presentan frente a la tributación de forma personal. En el IRPF, las ventas de activos afectos a la actividad económica tributan como ganancias o pérdidas patrimoniales (art. 28.2 de la LIRPF), de la misma manera que lo hacen todos los rendimientos del capital mobiliario, siempre que no sean como consecuencia «del aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual» (art. 25.5 de la LIRPF). Estas operaciones tributan a los tipos de ahorro. Si estas rentas fueran obtenidas por una mercantil y posteriormente fueran distribuidas a los socios, tributarían primero en el IS al tipo proporcional y, posteriormente, en el IRPF a los tipos del ahorro, lo que supone un perjuicio considerable para la persona física en cuanto supone incrementar su tributación en el tipo del IS.

El problema real de las operaciones vinculadas, en términos monetarios, se encuentra en el *régimen sancionador del ajuste primario* (el ajuste secundario no se sanciona). Volviendo al ejemplo anterior, donde había un beneficio de la sociedad de 1.000 unidades, y se imputaba íntegramente al socio profesional, el efecto fiscal era que la persona física tenía que pagar 430 unidades y a la mercantil se le devolvían 230, pero la base de la sanción no es sobre el perjuicio real de 200 unidades causado a la Hacienda pública (diferencia entre 430 y 230), sino sobre 430 unidades, de tal manera que, en una sanción al tipo mínimo del 50 %, esta asciende a 215 unidades. Es decir, *el erario recauda más por la sanción* (215 unidades), *que por el ingreso efectivo global derivado de la operación vinculada* (200 unidades⁵²). Son sanciones que, además, la Inspección aplica de manera casi automática. Se

pues el traspaso de los fondos de la sociedad al socio acarreará la carga tributaria correspondiente por renta del capital mobiliario, que viene a igualar la carga tributaria total a la soportada por las personas físicas que actúan por sí mismas. El beneficio que se remanse tributará al tipo del Impuesto sobre Sociedades, hasta que sea distribuido a los socios, momento en el cual de nuevo se someterá al IRPF para igualar la carga tributaria. Hasta entonces, esa renta no estará a disposición del socio, sino que pertenecerá a la sociedad.

⁵² A los efectos del perjuicio económico tributario de la Hacienda, es necesario traer a colación la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), aunque sea a efectos de otros tributos, que determina que el elemento esencial es el «riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro Público» (por todas, Sentencias del TJUE de 17 de mayo de 2023, asunto C-418/22 –NFJ089467–). Y la pérdida de ingresos para el erario, como perjudicado, es la diferencia entre lo que se debe pagar por el IRPF y lo previamente satisfecho por el IS.

trata, por tanto, de un medio de recaudación especialmente eficiente frente a otros fraudes en cuanto el rendimiento es de más del 100 % sobre el perjuicio real al erario.

De hecho, al menos a nuestro juicio, la persecución a las sociedades de profesionales se fundamenta en la rentabilidad recaudatoria de estas actuaciones. En primer lugar, los programas informáticos detectan estas sociedades de manera casi automática. En segundo término, son técnicamente muy sencillas de realizar, en cuanto la finalidad es imputar el resultado operativo a los socios, una vez ajustados los gastos no deducibles. En tercer lugar, la sanción se viene aplicando de forma casi automática. En cuarto lugar, las conformidades a la regularización son mucho más generalizadas que en otros procedimientos, en cuanto el efecto económico para la persona física es lo mismo que una distribución de dividendos y supone una reducción de la sanción muy importante si hay conformidad y se procede al pago. Por último, y si no hay conformidad, la rentabilidad económica es incuestionable; se consigue más de un 100 % sobre el perjuicio neto a la Hacienda pública (cuota del IRPF menos cuota del IS).

Que la base de la sanción sea la cuota del IRPF ha sido bendecido por el TS, que, en sus Sentencias de 6 y 8 de junio de 2023 (recs. núms. 8550/2021 –NFJ090017– y 5002/2021 –NFJ090101–), ha establecido la doctrina de que, en el caso de ajuste por operaciones vinculadas, la base de la sanción es la cuota de la persona física, sin detracer el IS efectivamente pagado. Sin embargo, en el caso de simulación, la base de la sanción sí tiene que restar lo pagado previamente en 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 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. A nuestro juicio, y como hemos fundamentado en ocasiones anteriores, se trata de una doctrina desafortunada y que da lugar a numerosas disfunciones (Blázquez Lidoy, 2023)⁵³.

2.5. Algunas cuestiones en las regularizaciones de sociedades que realizan actividades de profesionales por operaciones vinculadas

El hecho de transferir la totalidad de los resultados operativos de una sociedad mercantil a los socios profesionales plantea algún problema de carácter técnico.

⁵³ Vide también el trabajo de Lucas Durán (2023).

1. El denominado principio de inscripción contable. En el ámbito del IS, el artículo 11.3.1.º de la LIS dispone que «No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias». En el caso del ajuste por operaciones vinculadas, el gasto de la sociedad no estará registrado en el grupo 6 de la cuenta de pérdidas y ganancias y, por tanto, podría entenderse que, al no estar computado el gasto contable por la operación vinculada, no sería deducible hasta que se registrase. En este caso, sin embargo, la AEAT entiende que es aplicable el ajuste de carácter extracontable (el art. 10.3 de la LIS dispone que «la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable»). El ajuste extracontable se fundamenta en la propia naturaleza de la operación vinculada donde, como el TEAC ha señalado, el ajuste bilateral y la proscripción de situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto para la Hacienda pública se erigen como fundamento del sistema. Si la AEAT exigiera el principio de inscripción contable, se rompería el propio fundamento del ajuste bilateral.

El hecho de que no opere el principio de inscripción contable tiene incidencia en las regularizaciones voluntarias de los contribuyentes. En el supuesto en que un socio profesional y la sociedad quisieran ajustar al valor del mercado antes de que se iniciase un procedimiento inspector, el socio profesional debería presentar una declaración complementaria en su IRPF y, posteriormente, la sociedad debería presentar la devolución de ingresos indebidos, sin que la Administración pudiera oponer para su devolución que el gasto no estaba registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias⁵⁴.

2. Una segunda cuestión afecta a las denominadas rentas irregulares. En el IRPF, con relación a los rendimientos de actividades económicas, la ley reconoce una reducción del 30 % de rentas generadas en un periodo superior a dos años⁵⁵. Se trata de una norma que tiene su

⁵⁴ La opción de que las cuentas anuales depositadas en el registro fueran objeto de modificación previa para reconocer el gasto, no es aceptada por la Administración, que entiende que no procede mercantilmente la reformulación de cuentas en estos supuestos (la norma de registro y valoración 22.^a, «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables», recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que pongan de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

⁵⁵ El artículo 32 de la LIRPF dispone que:

1. Los rendimientos netos con un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 % cuando, en ambos casos, se imputen en un único periodo impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

fundamento en el principio de capacidad económica; al ser los tipos de tributo progresivo, la acumulación de rentas generadas en varios ejercicios a uno solo puede suponer un exceso de tributación⁵⁶. En el caso del IS, al ser un tributo proporcional, este efecto no se produce.

En el caso de las operaciones vinculadas de sociedades profesionales, se produce una suerte de paradoja con relación a las rentas irregulares. Hemos advertido anteriormente que la regularización en las sociedades profesionales se fundamentaba en que

los servicios prestados por el socio a la sociedad eran los mismos que la sociedad facturaba a sus clientes, de suerte que el socio persona física podía haber realizado su actividad profesional directamente, sin necesidad de actuar a través de la sociedad vinculada (Sentencia del TSJ de Madrid de 26 de octubre de 2022, rec. núm. 428/2020 –NFJ088402–).

Si una renta irregular la obtuviera la persona física, se aplicaría la reducción del 30 % del rendimiento neto. Si una renta irregular se imputa primero a la sociedad mercantil, y luego se transfiere al socio por operaciones vinculadas, no existe fundamento para la reducción, en cuanto es un ajuste del valor de mercado. Se produce una suerte de paradoja en la que el hecho de que el socio sea el activo principal implica el ajuste por operaciones vinculadas, pero, a su vez, impide que se aplique la reducción del 30 %.

3. Los profesionales pueden acogerse en el IRPF al criterio de cobros y pagos (art. 7.2 del RIRPF). En el IS se aplica el principio de devengo y, relacionado con el mismo, el de correlación de ingresos y gastos. La imagen fiel de la cuenta de pérdidas y ganancias exige que tanto los ingresos como los gastos se imputen cuando se devenguen y estén plenamente correlacionados, obteniéndose, así, el resultado real contable. Fiscalmente, sin embargo, el principio de devengo está mitigado por el principio de capacidad económica y, por ejemplo, se ha establecido una norma especial para el supuesto de las operaciones a plazos, donde se permite tributar en función del cobro efectivo⁵⁷.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

⁵⁶ No es lo mismo que una renta que ha tardado en generarse cuatro años se impute solo a un ejercicio, o bien se impute un 25 % a cada ejercicio, en tanto que, si solo se imputa en un ejercicio, se producirá una situación de acumulación de rentas que afecta a la progresividad. Este acercamiento económico es cierto solo en aquellos casos en los que la persona física no esté en tipos marginales en todos los años, en cuanto en dicho supuesto el IRPF se vuelve proporcional para las rentas que están en el último tramo.

⁵⁷ El artículo 11.1 de la LIS dispone que:

Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

En el IRPF, los profesionales pueden acogerse al criterio de cobros y pagos efectivo y no el de devengo (criterio de caja). El IRPF permite al obligado tributario que realiza actividades profesionales no solo tributar al margen del devengo, sino también al margen del verdadero beneficio de una operación (principio de correlación de ingresos y gastos)⁵⁸. Es decir, si una operación concreta tiene un ingreso y unos gastos, y el gasto se produce en el ejercicio X y el ingreso en el X + 1, el principio de caja supone que el gasto se declara en el ejercicio X y el ingreso en el X + 1, de tal manera que en el ejercicio no se grava el beneficio de la operación.

En el caso de que el devengo del tributo sea igual en el IRPF que en el IS (31 de diciembre), se podría plantear el problema de cómo imputar el valor de mercado al socio profesional que se ha acogido al criterio de pagos y cobros. Es decir, si se entiende que el activo esencial es el socio, que este podría haber realizado su actividad profesional directamente sin necesidad de actuar a través de la sociedad vinculada, la cuestión es si se podría aplicar el

El artículo 11.4 de la LIS regula una excepción:

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

El fundamento de la imputación de la renta con arreglo al criterio del cobro efectivo fue analizado por el TEAC en su Resolución de 10 de septiembre de 2015 (RG 5693/2014, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio –NFJ059627–). En la misma, se afirma que:

No resulta difícil advertir que la finalidad del legislador al prever una regla especial de imputación temporal para las operaciones a plazo o con precio aplazado no es otra que permitir al sujeto pasivo adaptar la tributación a su capacidad económica, de manera que al ir tributando por la plusvalía obtenida de una manera proporcional a la obtención de los cobros va haciendo frente a la carga tributaria de un modo correlativo a las rentas efectivamente obtenidas en cada momento temporal y que ponen de manifiesto una concreta capacidad económica.

El director recurrente, entre otras razones que más adelante analizaremos, argumenta a favor de su interpretación del artículo 19.4 TRLIS sobre la base de que la misma sería respetuosa con el principio de capacidad económica, ya que en el momento de vencimiento de los plazos se pone de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo –y ello aunque no se produzca el cobro efectivo del importe aplazado–, pues, una vez producido el vencimiento del plazo, su importe resulta exigible por el acreedor.

No podemos estar más de acuerdo con el razonamiento del recurrente, pero no constituye, a nuestro juicio, argumento suficiente para desechar la postura sostenida por el TEAR, favorable a la imputación de las rentas proporcionalmente a medida en que se producen los cobros efectivos de los plazos, puesto que, ciertamente, también esta resulta no solo coherente con la capacidad económica del contribuyente, sino más respetuosa aún que la sostenida por el recurrente, en la medida en que el «cobro efectivo» constituye, sin lugar a duda, un índice directo de manifestación de capacidad económica mejor y mayor que el derecho a exigirlo.

⁵⁸ Con relación al principio de correlación de ingresos y gastos, *vide* la Sentencia del TS de 2 de noviembre de 2023 (rec. núm. 3940/2022 –NFJ091306–).

criterio de caja en el ajuste por operaciones vinculadas. Sin embargo, en el momento en que se interpone la sociedad, el único criterio aplicable es el del devengo. Y el ajuste por valor de mercado es una norma especial, donde el elemento esencial es la bilateralidad. De esta manera, las rentas en el IRPF se imputan en el mismo ejercicio en que se declara el gasto en la sociedad mercantil, con independencia de que el profesional esté acogido al criterio de caja.

Una cuestión distinta es qué sucede si el profesional está acogido al criterio de cobros y pagos y el valor de mercado coincide con el valor convenido y no es necesario hacer un ajuste primario. Es decir, el supuesto donde en cada ejercicio se deja la cuenta de resultados de la mercantil a cero euros porque se valora por mercado por las partes, pero el pago se hace de manera diferida. El régimen de operaciones vinculadas solo regula los ajustes por diferencia entre valor convenido y valor de mercado, pero no sobre las diferencias que produce como consecuencia del criterio del devengo. En ese caso, el resultado contable de la sociedad será cero. Y el del profesional sería cero hasta que se cobrara efectivamente el importe por el socio, produciéndose un diferimiento de la tributación hasta el pago efectivo. De esta manera, nos podemos encontrar ante una situación contradictoria. La proscripción del diferimiento es la causa fundamental de aplicar la normativa sobre operaciones vinculadas, sin embargo, la propia operativa de la regulación del criterio de imputación temporal del IRPF permite que esta se produzca si la operación se valora por mercado.

4. El ajuste por operaciones vinculadas plantea problemas en el caso de que la sociedad mercantil tenga un ejercicio social que no coincida con el año natural. En el caso de las personas físicas, el ejercicio social coincide con el año natural. En el caso de las personas jurídicas, el ejercicio económico se establece en los estatutos y puede tener inicio en cualquier fecha y terminar un año después. Una sociedad tiene la opción de iniciar un ejercicio, por ejemplo, el 17 de abril del año XX y que termine el 16 de abril de año XX + 1.

En el caso del ajuste por operaciones vinculadas, el hecho de que el ejercicio de la persona física y la jurídica no coincidan produce disfunciones. Los procedimientos de inspección por operaciones vinculadas alcanzan a la sociedad y al socio (ajuste bilateral), pero, al no coincidir los ejercicios económicos, se plantea un problema de periodos de inspección. Si la sociedad tiene un ejercicio que se inicia el 1 de julio del año XX y termina el 30 de junio del año XX + 1, la inspección de ese ejercicio afectará dos ejercicios de la persona física (XX y XX + 1). El problema es cómo ajustar por mercado. Si se determina el valor de mercado a fecha de devengo de la mercantil (30 de junio de XX + 1) y se imputa a la persona física en el año XX + 1, la persona física no tributaría nada en el año XX y se imputaría todo al año XX + 1, lo que supondría un diferimiento de tributación por las rentas del ejercicio XX al año XX + 1. Además, sería necesario determinar qué sucede con el periodo sí inspeccionado de la persona física desde el 1 de julio del año XX + 1 hasta el 31 de diciembre de XX + 1, que, sin embargo, no está siendo objeto de inspección en la persona jurídica. Por su parte, el artículo 19.3 del RIS dispone que, en los tributos donde existen periodos impositivos, «la regularización deberá comprender todos aquellos que estén afectados por la corrección llevada a cabo por la Administración tributaria derivada de la comprobación de la operación vinculada».

3. Sociedades «simuladas» por falta de medios personales y materiales: la evolución hacia el motivo económico válido

La segunda forma de regularización de las sociedades que se dedican a actividades profesionales viene de la mano de la simulación tributaria (art. 16 de la Ley general tributaria –LGT–). En aquellos supuestos en los que la sociedad carece de medios personales y materiales para el ejercicio de la actividad, la AEAT venía entendiendo, y los tribunales administrativos y contenciosos lo confirmaban, que la sociedad era, a efectos fiscales, una pantalla y la totalidad de las magnitudes debían imputarse a los socios profesionales. Es un planteamiento que viene de largo⁵⁹. La regularización no se fundamentaba en la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado. La Inspección entendía, en estos casos, que la sociedad no existía a efectos fiscales y que la totalidad de los actos y operaciones se debían entender realizados por la persona física. El resultado contable y la base imponible de la sociedad no existe. No hay ni beneficios contables ni mercantiles⁶⁰. No hay ni ajuste primario ni secundario. No hay ajuste primario porque la sociedad se considera que no existe y, por tanto, tampoco se puede tomar en consideración como ajuste secundario la presunta aportación del socio. La sociedad es plenamente válida a efectos del tráfico jurídico, pero

⁵⁹ En la Nota de la AEAT de 26 de marzo de 2009, sobre «Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales», se identificaba el esquema de «profesionales que prestan sus servicios, casi en exclusiva, a una sociedad que a su vez presta servicios profesionales, si bien formalmente esta prestación de servicios se efectúa a través de una sociedad interpuesta» y donde recogía términos tales como «negocio oculto» y «prestación de servicios simulada». Es lo que Alonso González (2020) idéntica como «doble interposición societaria» que se canaliza «invariablemente como simulación».

⁶⁰ La Sentencia del TS de 27 de octubre de 2023 (rec. núm. 248/2022 –NFJ091278–) analiza si, en el caso de simulación, sería aplicable el artículo 99.5 de la LIRPF sobre la elevación al íntegro por no haberse practicado retenciones al socio profesional por el pagador. La sentencia de instancia dictada por el TSJ de Cataluña confirma la «pretensión relativa a la deducción de las retenciones que debieron practicarse por las entidades pagadoras». El TS revoca el fallo y afirma que

en el marco de un procedimiento de regularización motivado por la apreciación de la existencia de simulación, en el que se imputan a una persona física como rendimientos del trabajo los ingresos de una entidad interpuesta de la que es socio mayoritario y administrador solidario, no puede admitirse la deducibilidad por parte del obligado al pago del IRPF de unas retenciones que no fueron practicadas por las sociedades pagadoras, ni esa renta, obviamente, fue declarada como rendimiento del trabajo sujeto por el Sr. Hipólito, por lo que no la incluyó en su declaración del IRPF. Dicho de otra forma, no se pueden deducir unas retenciones que surgen de una renta descubierta por la actuación inspectora [...] no puede admitirse al obligado principal deducir unas retenciones que surgen de una renta que había sido ocultada, articulando la simulación a través de una sociedad de la que es socio al 50 % y administrador solidario, en los que la falta de retención se debe a la forma en que ha sido articulada la operación y al asentimiento o conformidad tanto del retenedor como del perceptor, como lo demuestra el hecho de que la renta que permanecía «oculta» solo sale a la luz con la actuación inspectora. Todo ello, sin perjuicio, en su caso, de las responsabilidades que se pudieran derivar del incumplimiento de la obligación accesorio, lo que resulta jurídicamente irrelevante para modificar la obligación tributaria principal, que exclusivamente corresponde a la parte recurrida en esta casación.

sin embargo, la aplicación de la normativa fiscal hace que no se pueda capitalizar ni que su patrimonio neto pueda actuar como garantía del tráfico. De esta manera, la aplicación del derecho tributario por la AEAT incide en el régimen material de estas sociedades mercantiles, que quedan abocadas a no poder aumentar su patrimonio neto con cargo a sus resultados.

Desde una aproximación en términos económicos, se podría cuestionar por qué la Inspección acudía al supuesto de simulación cuando el ajuste por operaciones vinculadas llevaba un resultado final casi idéntico en cuanto a cuota; la totalidad de la renta se transfería al socio⁶¹. Y, de hecho, en supuestos en los que la mercantil carece totalmente de medios materiales y personales adecuados y cuando el único medio es el socio, no era infrecuente que la AEAT regularizara también mediante operaciones vinculadas⁶².

Y la razón, a nuestro juicio, era puramente recaudatoria. Fue una opción de la AEAT con la única finalidad de incrementar la recaudación y que ha sido bendecida por nuestros

⁶¹ El resultado final será en muchos casos idéntico. Sin embargo, sí podría ser distinto si hubiera rentas irregulares o la persona física tributara por el sistema de caja o la sociedad tuviera un ejercicio económico que no coincidiera con el año natural. En estos casos, el ajuste por operaciones vinculadas y la aplicación de la simulación podría llevar a resultados distintos con relación al momento en el que se imputan las rentas o, incluso, una menor tributación. Mayores problemas se plantean en el caso de rentas que se califiquen como rentas del ahorro en la persona física (venta de activos o rendimientos del capital mobiliario). Si la calificación de simulación alcanza a las mismas, sí habrá diferencias significativas entre la simulación y el régimen de operaciones vinculadas.

⁶² Como advierte Alonso González (2020), muchos «supuestos de hecho, ya se regularicen como simulación o como casos de vinculación, se van a defender con los mismos argumentos, como si en el fondo fueran lo mismo».

La calificación como simulación se confunde en muchos casos con la aplicación del régimen de operaciones vinculadas. Así, el TSJ de Madrid sí aplica el régimen de operaciones vinculadas a pesar de fundamentar su fallo en que el régimen fiscal

no supone negar que se puedan realizar actividades económicas a través de una sociedad, *sino simplemente que ese derecho no permite utilizar una sociedad cuyo único medio para desarrollar las actividades es su socio, pues con ello se pretende evitar la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF frente a los del Impuesto sobre Sociedades* (Sentencias de 13 de septiembre de 2023 [rec. núm. 268/2021 –NFJ091154–], 12 de julio de 2023 [rec. núm. 213/2021 –NFJ091048–], 22 de noviembre de 2022 [rec. núm. 429/2020 –NFJ089014–] y 26 de octubre de 2022 [rec. núm. 428/2020 –NFJ088402–]).

En la Sentencia de la AN de 5 de abril de 2017 (rec. núm. 365/2009 –NFJ071117–) conociendo un supuesto de simulación advierte que

en relación con la alegación de la parte actora manifestando que en el ejercicio 2012 se le efectuó una liquidación por operaciones vinculadas, hay que señalar que el hecho de que la Administración pudiera haber utilizado un mecanismo distinto para regularizar la situación del sujeto pasivo en un ejercicio posterior no implica que necesariamente tenga que ser más adecuado que el utilizado en los ejercicios que estamos examinando, ni que este último no sea correcto, pues hay que tener en cuenta que ha sido confirmado por varios órganos jurisdiccionales en relación con el concepto tributario (IRPF) que estamos examinando.

tribunales. La declaración de simulación tributaria tenía distinto tratamiento sancionador. La sanción era automática, al considerarse que había dolo –ocultación– y el importe mínimo era del 100 % de la cuota⁶³. Y lo más habitual es que hubiera que añadir las agravantes derivadas del perjuicio económico (art. 187.1 b) de la LGT), de manera que la sanción efectiva podía alcanzar hasta un 125 %. Con estos presupuestos, la existencia de una sociedad mercantil vacía de estructura suponía, para la Administración, un incremento en la recaudación si la calificación era de simulación. *Si el contribuyente estaba en tipos marginales de renta y firmaba en disconformidad, la recaudación era similar a la renta efectiva conseguida por la persona física. Había, al final, una confiscatoriedad de las rentas generadas.* Y si firmaba en conformidad, la sanción efectiva era mucho más suculenta que en el caso de las operaciones vinculadas. De esta manera, el viraje de la AEAT en la regularización por operaciones vinculadas a supuestos de simulación se hizo desde los resultados y no desde las premisas. Se identificaba así el uso indebido de sociedades profesionales como una de las conductas más reprobables del sistema. *La calificación como simulada tenía una rentabilidad descomunal en cuanto llegaba a la confiscación de cantidades cercanas al total de la renta generada en el caso de firmar en disconformidad.* En el ejemplo que pusimos anteriormente con las operaciones vinculadas y una renta de 1.000 unidades, la cuota del IRPF era de 430 unidades y, si la sanción alcanzaba, como sería lo más normal como consecuencia del perjuicio económico, el porcentaje del 125 %, la sanción sería de 537,5 unidades. Entre cuota y sanción, la Hacienda pública integraba en su patrimonio casi el total ganado por el obligado tributario. Y si los tipos de gravamen marginales fueran superiores, como ocurre en otras comunidades autónomas, puede ser, incluso, mayor lo que se paga a la Hacienda que lo que se ha generado.

⁶³ 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). La infracción es muy grave con una sanción del 100 al 150 % (art. 191.4 de la LGT). El TS ha afirmado que la simulación es siempre dolosa y, por tanto, automática. Afirma el TS, en Sentencia de 7 de julio de 2021 (rec. núm. 1926/2020 –NFJ082991–), que la

simulación comercial –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 culpable 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–.

La Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2022 (rec. núm. 7037/2020 –NFJ087520–) dictada para los supuestos de sociedades profesionales y simulación, afirma que si

se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción [...] Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado.

Véase el comentario a esta sentencia de García Díez (2023).

Y esto era así hasta la Sentencia del TS de 8 de junio de 2023 (rec. núm. 5002/2021 –NFJ090101–), en la que ha habido un cambio de paradigma en el ámbito sancionador. Como hemos señalado anteriormente, el TS ha establecido que, en el caso del ajuste de operaciones vinculadas, la base de la sanción era la cuota regularizada a la persona física y, por el contrario, en el caso de simulación, la base es la cuota regularizada a la persona física menos la cuota efectivamente pagada por la sociedad mercantil que se declaraba simulada⁶⁴. De esta manera, a partir de junio de 2023 se produce la disfunción de que el régimen de simulación podría ser más beneficioso en términos económicos para el obligado tributario que el ajuste por operaciones vinculadas⁶⁵. Es más, será necesario ver cuál es el camino que, a partir de ahora, toma la Administración para regularizar, en cuanto que la calificación de una sociedad como simulada va a suponer, en general, una menor recaudación. Si bien es cierto que en el ámbito de las sociedades interpuestas la Administración no tiene un derecho de opción para acudir al régimen de operaciones vinculadas o a la simulación, sino que tiene que elegir aquella calificación que sea correcta, no es menos cierto es que los mismos presupuestos de hecho han servido a la Administración, como hemos advertido anteriormente, para calificar la operación como simulada o ajustar por operaciones vinculadas y los tribunales lo han aceptado⁶⁶.

3.1. El concepto de simulación de las sociedades que realizan actividades profesionales: una deriva hacia los motivos económicos válidos

El TS recoge el concepto de «sociedades instrumentales sin existencia material» (Sentencia de 8 de junio de 2023, rec. núm. 5002/2021 –NFJ090101–). En la Sentencia de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7268/2021 –NFJ090237–), el Alto Tribunal identifica la sociedad que «carece de medios propios para realizar las prestaciones a que se obliga», si no «es a través de

⁶⁴ El TEAC ha adoptado el criterio del TS en su Resolución de 24 de julio de 2023 (RG 4117/2020) declarando que «la nulidad de la sanción tributaria impuesta, en cuanto debe recalcularse conforme al criterio recogido en la STS señalada y, en su caso, con la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses de demora devengados». Aunque, a nuestro juicio, resulta cuando menos extraño que se declare la nulidad de una sanción porque la base era incorrecta y el TEAC establezca que se recalcule la sanción (principio de *non bis in idem*).

⁶⁵ Vide Blázquez Lidoy (2023).

⁶⁶ La Sentencia del TS de 6 de junio de 2023 (rec. núm. 744/2023 –NFJ090017–) dispone que 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» (art. 15 LGT) o, en fin, a un supuesto de «simulación» (art. 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». Con relación a esta doctrina, vide el trabajo de García Novoa (2023).

la necesaria e imprescindible participación de la persona física». En la Sentencia del TSJ de Madrid de 13 de octubre de 2022 (rec. núm. 510/2020 –NFJ088178–) se mantiene que es legítimo que una sociedad de profesionales integrada por varios socios opte por alguna de las formas societarias, pero «no está amparado que se constituya una sociedad sin que añada nada a los servicios médicos facturados prestados por los socios con una finalidad de elusión fiscal como mera pantalla o sociedad instrumental interpuesta». En la Sentencia del TSJ de Madrid de 28 de enero de 2015 (rec. núm. 1496/2012 –NFJ057686–), se afirma que:

Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada.

De todo lo cual cabe inferir a los efectos del artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que *los servicios profesionales facturados por la sociedad [...] a la sociedad [...] no fueron prestados por aquella sociedad, lo que resultaba imposible, sino por su socio profesional, teniendo en cuenta la ausencia de medios materiales y personales de la sociedad [...] distintos del propio recurrente titular del 100 % de las acciones de la misma y administrador, por lo que fueron indebidamente facturados por esa sociedad a [...], con la consiguiente simulación a efectos fiscales de conformidad con el artículo 16 de la citada Ley 58/2003 sin que exista economía de opción y, en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios profesionales por una sociedad a otra sociedad, con la aquiescencia de la sociedad presunta prestadora y del prestador real de los servicios, se oculta la realidad y es que esos mismos servicios han sido prestados personalmente por su administrador, profesional persona física y la tributación que corresponde a esta operación era otra, pues el verdadero prestador vendría obligado a tributar por todos sus ingresos, incluidos los derivados de los servicios no prestados por la referida sociedad y facturados por esta, en las correspondientes declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Incluso en el orden penal, el TS ha señalado en su Sentencia de 24 de octubre de 2023 (rec. núm. 5112/2021 –NFJ091181–) que la existencia de una «labor de facturación»,

hecho al que la sentencia de instancia atribuye la condición de prueba incontrovertible de que aquella sociedad desplegaba una actividad mercantil, es susceptible de otro enfoque. Por definición, una de las notas detectables en cualquier ente social que solo busque servir de instrumento defraudatorio es precisamente la emisión de facturas. La facturación, por sí sola, *no sana la actividad mercantil de una sociedad concebida con fines defraudatorios*. Es la estructura corporativa y funcional –no su actividad facturera– el rasgo que define a toda persona jurídica concebida como sujeto de *una genuina actividad mercantil*.

El TS, en su Sala de lo Penal, afirma que una sociedad concebida con fines defraudatorios es aquella que no tiene una «genuina actividad mercantil», aquella que no tiene una «estructura corporativa y funcional».

Y esta forma de aproximarse a las sociedades interpuestas lleva a calificarlas como simuladas. La simulación (art. 16 de la LGT) no está definida en derecho tributario. El artículo 16.1 se limita a afirmar que «en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» y añade en su punto 2 que dicha calificación no produce más «efectos que los exclusivamente tributarios». El derecho tributario se había acercado a la simulación desde los cánones del derecho civil. Para que hubiera una simulación en derecho era necesaria ocultación, de tal manera que la manifestación externa de las partes y su verdadera voluntad no coincidieran⁶⁷. Pero, si la ocultación se configura como la clave de bóveda de la simulación, no resulta sencillo, al menos a nuestro parecer, aceptar que una sociedad que se dedica a actividades profesionales, y plenamente válida en el tráfico jurídico, pueda ser calificada como simulada solo a efectos fiscales mientras que es perfectamente válida en el resto del tráfico jurídico⁶⁸. Por un lado, se puede argumentar que nos encontramos ante una *ocultación de la realidad fáctica* donde se puede entender que la prestación de los servicios de las sociedades profesionales no se corresponde con el «hecho real» de que toda la actividad profesional había sido desarrollada directamente por los socios personas físicas⁶⁹. Pero, por otro lado, no creemos que esta realidad sea solo así calificable para el ordenamiento tributario y, desde luego, tampoco creemos que se esté ocultando nada. Las sociedades que realizan actividades profesionales hacen todo a la vista. En el IS hay que informar de quiénes son los socios de control, del número de empleados, de los gastos de personal o los gastos de carácter profesional; la

⁶⁷ Vide, por todos, Pont Clemente (2006, p. 151) y Zornoza Pérez (2000, p. 171).

⁶⁸ García Díez (2023, p. 128) entiende que la simulación exige una disparidad de voluntades y, en el supuesto de que el profesional decida constituir una sociedad para prestar servicios a través de ella (por la causa o motivaciones que fueran) no existe en propiedad un conflicto de voluntades; al contrario, la voluntad es única, tanto la interna como la exteriorizada (en un caso realmente elusorio: constituir una sociedad que facture los servicios prestados por el profesional).

⁶⁹ García Berro (2021) hace esta precisión al comentar la STS de 17 de diciembre de 2019 (recurso núm. 6108/2017). Advierte este autor que

todo apunta a que *el tribunal (y existen signos claros en sus últimas sentencias) comienza a asociar de manera inexorable el concepto de simulación a la existencia de ocultación de la realidad fáctica*. De ese modo su doctrina empieza a despegarse de la tesis de la simulación causal respaldada en sentencias precedentes.

La simulación causal es la que se proyectaría sobre las intenciones de las partes y, por tanto, exige un juicio subjetivo. Posteriormente al estudio del profesor García Berro, en muchas sentencias se afirma con relación a las sociedades de profesionales y la simulación que «Se ha producido, pues, una *ocultación fáctica*, ocultación que *ha sido consciente y deliberada*, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado» (Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2022, rec. núm. 7037/2020 –NFJ087520–).

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. Si la sociedad tiene el carácter de profesional con arreglo a la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, es preceptiva en la inscripción registral la «identificación de los socios profesionales y no profesionales y, en relación con aquellos, número de colegiado y colegio profesional de pertenencia» (art. 8.2 d) y que «cualquier cambio de socios y administradores, así como cualquier modificación del contrato social, deberán constar en escritura pública y serán igualmente objeto de inscripción en el Registro Mercantil» (art. 8.3). A lo anterior hay que añadir que los programas informáticos de la AEAT son capaces de identificar de manera automática si la información proveída por la mercantil es correcta, quién es el socio que presta los servicios y si hay riesgo de defraudación. Es decir, nos cuesta encontrar argumentos para afirmar que estamos ante una ocultación en aquellos casos donde la AEAT tiene todos los datos a su mano para conocer quién está detrás de la sociedad, quién cobra y también conoce los clientes y proveedores que operan con ella⁷⁰. Y, de hecho, podemos citar algunos fallos que, aunque escasos, son dignos de elogio

⁷⁰ Lucas Durán (2015, p. 158) entiende que

la constitución de una sociedad no puede calificarse como un negocio simulado: se trata de una operación real y lícita en cuanto no prohibida por el ordenamiento jurídico, que tiene publicidad frente a terceros y unos efectos propios no necesariamente tributarios (entre ellos la elemental limitación de responsabilidad jurídica en los casos así previstos).

Font Gorgorió (2016, p. 419) advierte que,

con independencia de que el desarrollo de la actividad profesional a través de una sociedad comporte ventajas fiscales para los socios profesionales personas físicas, ello no es óbice a que la sociedad profesional sea real, exista y, por tanto, sea lícita, lo que excluiría claramente la existencia de simulación,

de tal manera que, incluso en aquellos casos donde no se disponga de medios humanos y materiales,

al margen de las capacidades intelectuales de los socios profesionales, ello no es óbice para considerar de forma automática que la sociedad a la que se le prestan servicios es una sociedad simulada. Ello únicamente implica que los servicios son prestados de forma personal y directa por los socios, pero a través de la sociedad con la que se contrata. No se da en este caso ningún supuesto de ocultación o negocio ficticio; no hay simulación de la sociedad. Y es que es evidente que ninguna sociedad puede prestar un servicio, ya que se trata de una ficción jurídica, por lo que un servicio debe necesariamente ser prestado por una persona física (Font Gorgorió, 2016, pp. 395-396).

Pedreira Menéndez (2022, p. 141) señala que, a su 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: separación de patrimonio profesional y personal, limitación de responsabilidad, etc. La propia normativa mercantil reconoce la existencia de las sociedades profesionales en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, lo que no puede hacer el ordenamiento tributario es impedir la

en cuanto se han atrevido a mostrar su disconformidad con la calificación administrativa de simulación, negando que «el ejercicio de una profesión mediante una persona jurídica pueda dar lugar a simulación alguna, pues ese ejercicio de forma societaria es lícito» (Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011 –NFJ057487–)⁷¹.

existencia de las mismas por la vía de hecho de negarles su correspondiente régimen fiscal, amparándose en argumentos vacíos de razón y me atrevería a decir que hasta falsos.

⁷¹ No podemos dejar de citar la Sentencia del TSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 343/2020 –NFJ086583–). Señala este tribunal que:

en modo alguno se está ante actividades profesionales simuladas (hay que entender que por parte de la sociedad mercantil), pues, precisada de recursos humanos con habilitación y capacidad para prestar los servicios (lo que obviamente, *per se*, una persona jurídica no puede hacer), nada *más natural y exento de artificio, engaño o falseamiento de la realidad, que sean una o varias socias tituladas quienes de modo efectivo desplieguen, a nombre y por cuenta de la sociedad, la actividad técnico jurídica precisa para el logro del objeto social*. No se nos hace concebible qué falsa apariencia de un hacer propio (imposible jurídico) adopta la referida sociedad desde tales coordenadas. *Lo más natural, económico y racional*, sobre todo en pequeñas sociedades, es precisamente que, si se encuentran técnica y legalmente capacitados para ejercer tal actividad, *sean los propios socios los que lo hagan, sin contratar onerosamente a terceros* (de hecho, nunca llegaría a crearse una sociedad semejante) y todo ello al margen de que lo viniesen haciendo antes por cuenta propia y a título individual al margen de la sociedad [...]. ¿Que serían, si no, las sociedades de profesionales sino sociedades que «simulan» ejercer una actividad que realmente realizan sus socios? ¿No podrían varios A. P. I. o abogados/as en ejercicio constituirse en sociedad por el hecho de que antes ejerciesen individualmente su profesión? [...] Quedaría su calificación vinculada *al empleo de unas formas jurídicas insólitas, artificiales y desproporcionadas* puestas en práctica para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario a través de la aplicación de la norma de cobertura, y nada constaría en este caso sobre *qué norma se estaría eludiendo, ni con qué supuestos artificios, a fin de obtener un logro exclusivamente fiscal*, de manera que la conclusión última siempre tendría que ser conducente a apreciar las legítimas economías de opción de los obligados tributarios a que antes nos hemos referido.

La Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 26 de enero de 2015 (rec. núm. 307/2011) razona que:

Según la Inspección, las citadas sociedades carecen de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, pese a que no se deriva de precepto alguno que la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero se *precise disponer de grandes medios materiales o humanos*, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza. En el estado actual de las cosas, tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos se pueden realizar actividades a través de una sociedad, *de manera que un profesional que actúe por cuenta propia puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad*.

Lo que no cabe es rechazar la licitud de la utilización de sociedades para facturar servicios profesionales de personas físicas, si se tiene en cuenta que las participaciones sociales suelen llevar aparejada como prestación accesoria la obligación de prestar servicios profesionales, comprendidos dentro del objeto social, a través de la sociedad, y obligan al socio a cumplir esta

La deriva de la simulación de las sociedades profesionales supone alejarse de la configuración tradicional de la ocultación para confundirse con los motivos económicos válidos. Es como si nos encontráramos ante una norma como la del artículo 14.1 h) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR), que se refiere a sociedades cuya operativa «responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas». El TS ha señalado que, como sostiene la Inspección,

si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, sin embargo, para que quede amparada por la normativa tributaria, *es necesario que ello responda a razones económicas válidas*, por lo que, *a sensu contrario*, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales (Sentencias de 17 de diciembre de 2019 [rec. núm. 6108/2017 -NFJ075741-] y 17 de diciembre de 2020 [rec. núm. 5977/2018 -NFJ080108-]).

La AN (Sentencias de 28 de junio de 2023 [rec. núm. 2490/2019 -NFJ090657-] y 22 de noviembre de 2018 [rec. núm. 571/2016 -NFJ073935-]) advierte que:

La existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, siempre que se respeten las reglas de valoración a valor normal de mercado de las operaciones vinculadas. *Pero, para que la utilización de sociedades quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas* [...] La cuestión que realmente se plantea no es que se ejerza la actividad profesional en el seno de una sociedad profesional, *sino si existe una razón económica válida, distinta de la estrictamente fiscal, para utilizar otra sociedad* (de la que es socio mayoritario y administrador) para facturar a la primera los servicios profesionales que realiza para otra (de la que también es administrador)

prestación de forma personalísima, de manera que su trabajo y condición de socio constituyen el núcleo fundamental de una actividad profesional y laboral, prestaciones que están remuneradas.

En el ámbito penal, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 28 de julio de 2023 (rec. núm. 257/2022) señala que la sentencia objeto de recurso dictada por Juzgado de lo Penal número 3 de Barcelona concluía

como primer argumento o principal, que no hay simulación porque si [...] es una persona jurídica válidamente constituida, con personalidad propia, con un único socio administrador que por su conocimiento en el ámbito de la consultoría y de la asesoría es reclamado por otros profesionales (tal y como han declarado los legales representantes de las seis empresas que facturaron con [...]), se puede decir que aporta los medios personales que son primordiales en este tipo de actividades, que además son suficientes, para llevar a término la actividad propia de la sociedad, por lo que en este contexto no puede existir la simulación en el ámbito penal.

y tributar por el Impuesto de Sociedades en lugar de hacerlo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas⁷².

En la Sentencia del TS de 21 de junio de 2023 (recurso núm. 7268/2021 –NFJ090237–) se precisa que

estaríamos casi en presencia de una simulación –si bien no en su consideración de negocio patológico o anómalo– sino más bien en el sentido, al menos, de la interposición innecesaria de una sociedad interpuesta o pantalla, sin otro objeto económico o mercantil propio que permitir una reducción notable de los ingresos de la persona física y su tributación.

El Alto Tribunal parece distinguir entre la simulación como negocio patológico o anómalo y la simulación como un negocio «innecesario» por tener como único objetivo económico o mercantil que disminuir la carga fiscal⁷³.

Nos encontramos ante un concepto de simulación que parece evolucionar de un análisis centrado en la ocultación, y que es predicable de negocios patológicos y anómalos, a un nuevo concepto que se limita a exigir la inexistencia de motivos económicos válidos más allá del puramente fiscal. Se trata una aproximación más vinculada con las teorías del abuso de derecho que se han configurado por el TJUE. En la Sentencia del TS de 8 de junio de 2023 (rec. núm. 6528/2021 –NFJ090141–), dictada a propósito del artículo 14.1 h) del TRLIRNR sobre la cláusula antiabuso de que la operativa de las sociedades responda a «motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas», el Alto Tribunal recoge la doctrina comunitaria donde se señala que los elementos constitutivos de una práctica abusiva son aquellos donde «los operadores económicos han efectuado operaciones puramente formales o artificiales, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de obtener una ventaja indebida»⁷⁴. Pero esa forma de actuar, donde la ocultación real no sería ya

⁷² A partir de la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–), los tribunales inferiores recogen de manera habitual las «razones económicas válidas» como fundamento de la simulación.

⁷³ La Sentencia del TS de 21 de junio de 2023 (rec. núm. 7268/2021 –NFJ090237–) insiste en que no es necesaria la «creación de una estructura social por su dueño para la prestación personal, por este mismo, de unos servicios que podría haberlos pactado él mismo, sin la creación o aprovechamiento de estas sociedades» y que una «cosa es reconocer la realidad de unos servicios determinados que no se niegan en ningún caso» y otra es suponer que la consecuencia de tales servicios es configurar a la mercantil como un centro autónomo y autosuficiente de prestación de servicios en el mercado radiofónico, prescindiendo al efecto, en ese esquema negocial, de la figura del Sr. Primitivo, no solo su socio virtualmente único, sino el prestador del servicio insustituible que la empresa se obligó a prestar, a cambio de un precio, esto es, el único posible prestador del servicio pactado.

⁷⁴ Es necesario tener en consideración que «no puede identificarse "baja sustancia económica" con abuso ni que la concurrencia de motivación fiscal permite presumir la existencia de un montaje artificial» (González *et al.*, 2023, p. 9).

la clave de bóveda de la simulación, supone horadar los fundamentos de las categorías jurídicas, supone no comprender la esencial unicidad de todo el ordenamiento jurídico y supone que la seguridad jurídica salga gravemente perjudicada, con las consecuencias que para el sistema acarrearán tales calificaciones. Si el fundamento de la simulación es la ocultación no debería reconducirse a los motivos económicos válidos. La doctrina del abuso de derecho configurada por el TJUE sería aplicable, en su caso, para tributos armonizados, pero extender su ámbito subjetivo a cuestiones meramente internas, como las relaciones sociedad-socio en sociedades que realizan actividades profesionales, es ciertamente cuestionable⁷⁵. En este caso, debería implantarse legalmente una cláusula antiabuso específica para este tipo de situaciones o actualizarse las existentes en el ordenamiento tributario⁷⁶.

Por otro lado, el concepto de simulación como ocultación o como motivo económico válido en las sociedades que realizan actividades profesionales plantea un problema de perspectiva. Las sociedades mercantiles son empresarios y, como tales, el requisito de la habitualidad es esencial. Las sociedades son entidades dinámicas. La simulación es un concepto de carácter estático. Y aplicar conceptos estáticos a situaciones dinámicas produce disfunciones. En las sentencias que hemos reseñado anteriormente se mencionan términos que no son intercambiables. En unos casos se refiere que lo que no se ampara es la «constitución» de sociedades (por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Madrid de 13 de octubre de 2022, rec. núm. 510/2020 –NFJ088178–). En otros, es la «utilización» (por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Madrid de 28 de enero de 2015, rec. núm. 1496/2012 –NFJ057686–). Pero la creación es algo estático y la utilización algo dinámico. Creación y utilización no son conceptos intercambiables y tienen una dimensión temporal contrapuesta. El problema de estas sociedades es que es posible que una sociedad que realice actividades profesionales se constituya y contrate a trabajadores para trabajar directamente en esas actividades de carácter profesional y, posteriormente, prescinda de ellos. Y viceversa. Es posible que se constituya sin trabajadores y sin medios materiales y, al cabo de varios ejercicios, una vez consolidada, contrate trabajadores y adquiera medios materiales. Y es posible que durante la vida de la sociedad vaya oscilando entre ambas situaciones. En estos casos, cabe preguntarse cómo se aplica la teoría de la simulación, ya sea en su vertiente de ocultación o de razones económicas válidas. *Si se adopta un criterio dinámico, examinando más allá de concretos ejercicios, no parece posible sostener que haya ninguna simulación, en cuanto no parece posible decir que una misma realidad es simulada por periodos o por fases.* Es decir, si una sociedad se crea con trabajadores y posteriormente prescinde de ellos, ¿supone que la sociedad era un instrumento inicialmente válido, pero que una vez que perdió los

⁷⁵ Palao Taboada (2017) precisa que con base en la jurisprudencia del TJUE sobre el abuso del derecho es necesario distinguir dos tipos de casos. Uno es aquel donde la «norma objeto de abuso pertenece al Derecho comunitario o, perteneciendo al Derecho nacional de un Estado miembro, es producto de la transposición a éste de una Directiva». El otro es aquel donde está implicada «una libertad comunitaria, que o bien supuestamente legitima la elusión de la norma nacional o bien se alega que es contraria a la aplicación de la norma interna anti-abuso».

⁷⁶ Sobre la revisión de las actuales cláusulas antiabuso de la LGT, *vide* el trabajo de García Novoa (2021).

medios materiales pasa a ser simulada? Si, por el contrario, se adopta un criterio estático, viendo solo realidades parciales de carácter temporal, entonces sí, la Administración podría calificar como simulados supuestos temporales. Sin embargo, al menos a nuestro parecer, la simulación en sociedades que realizan actividades profesionales no permite hacer análisis estáticos. La empresa está definida por la habitualidad. Si la entidad ha dispuesto de medios materiales y personales reales en fases cercanas, ya sean anteriores o posteriores, no debería ser posible hacer una aproximación desde la simulación (enfoque estático), en cuanto supondría obviar la esencial naturaleza dinámica de la actividad económica.

Por último, la construcción de la simulación plantea problemas cuando no hay una reducción de la carga tributaria para el socio profesional. Las sociedades de profesionales pueden tener malos años. Puede ser, incluso, que el tipo efectivo de gravamen del IRPF fuera inferior al del IS por la actividad profesional. En estos casos, ¿puede hablarse de ocultación?, ¿de motivos económicos válidos?, ¿la sociedad pasaría a ser necesaria, genuina y con un objeto válido?, ¿o es posible que fuera simulada solo en los ejercicios donde el tipo del IRPF sea superior al del IS? En definitiva, ¿es el resultado lo que define la simulación o son los presupuestos?

3.2. Crítica a la concepción tributaria de las sociedades que realizan actividades profesionales como simuladas y la necesidad de una aproximación desde la unidad del ordenamiento

A nuestro juicio, los argumentos que se emplean para calificar una sociedad como simulada a efectos tributarios deberían ser objeto de reflexión. Tanto desde el punto de vista de los presupuestos como de los efectos.

Desde la perspectiva de las consecuencias, nos cuesta aceptar que, en el caso de sociedades de profesionales, el régimen sancionador sea, como consecuencia de la declaración de simulación, la de infracción muy grave (art. 191.4 de la LGT) por el uso de medios fraudulentos por la utilización de personas o entidades interpuestas (art. 184.3 c) de la LGT) y, como consecuencia, la sanción mínima sea del 100 %⁷⁷. En una sociedad de profesionales

⁷⁷ En la Sentencia del TJS de Cataluña de 30 de junio de 2020 (rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–) se partía de la base de que la mercantil era «mero instrumento de cobro» y, por tanto, nos encontrábamos ante una simulación. Sin embargo, la sala anulaba la sanción porque entendía que

no puede desprenderse de la simulación parcial indicada, una conducta dolosamente elusiva y si solo la creación de una realidad puramente nominal, ocurriendo que en los años que aquí se tratan la licitud de facturación mediante sociedades, es decir la prestación de servicios profesionales mediante sociedades, tenía un considerable respaldo que permite apreciar un error consistente en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda pública.

El TS revocó el fallo mediante Sentencia de 27 de septiembre de 2022 (rec. núm. 7037/2020 –NFJ087520–).

donde la AEAT disponga de todos los datos para conocer de manera automática quién es el socio profesional no debería ser posible que nos encontráramos antes *medios fraudulentos*. Se está identificando el uso de una figura mercantil, que limita la responsabilidad, con otras conductas que son mucho más reprobables. La presunta simulación de actuar a través de una sociedad mercantil no debería ser igual que verdaderas simulaciones donde hay una ocultación real (la AEAT no tiene datos automáticos para verificar lo que hay detrás) y un ánimo de defraudar. Sobre todo, porque las sociedades que realizan actividades profesionales lo que ponen encima de la mesa es un diferimiento de la tributación, frente a otras situaciones cuyo presupuesto de hecho es la elusión final del tributo. En la actualidad, y desde la Sentencia del TS de 8 de junio de 2023 (rec. núm. 5002/2021 –NFJ090101–), donde ha habido un cambio de paradigma al establecer que en el caso del ajuste por simulación la base de la sanción es la cuota regularizada a la persona física menos la cuota efectivamente pagada por la sociedad mercantil que se declaraba simulada, la situación presenta perfiles difícilmente comprensibles con base en principios jurídicos⁷⁸.

Desde el punto de vista de los presupuestos, afirmar, como hace el TS, que la interposición de una sociedad es innecesaria y que su único objeto es el de permitir la reducción de los ingresos de una persona física y su tributación es extraño. Afirmar, como hace el TS, que se puede concebir una sociedad con fines defraudatorios y que se exijan actividades mercantiles genuinas es extraño. Afirmar, como hace el TSJ de Madrid, que el ordenamiento jurídico no ampara que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física es extraño. Y apartarse del concepto tradicional de la simulación, vinculado a la ocultación (aproximación patológica), para reformular la figura a través de los motivos económicos es innecesario y crea inseguridad jurídica⁷⁹.

⁷⁸ Vide Blázquez Lidoy (2023).

⁷⁹ En el caso de sociedades que son un mero cascarón vacío, lo cierto es que la Inspección ha usado también otras figuras antiabuso. Santos Flores (2019, p. 198) señala que

la Inspección se ha valido también, por un lado, del abuso del derecho reconducido a las categorías de simulación y fraude a la ley tributaria, cuestionando la licitud de las operaciones, así como la causa o finalidad de la sociedad interpuesta.

Lucas Durán (2015, pp. 159-160) entiende que, en su caso, sería aplicarse el conflicto en aplicación de la norma y no el supuesto de simulación. También García Díez (2023, p. 129) entiende que en estas sociedades

sería más certero acudir en tales casos al expediente del conflicto en aplicación de la norma tributaria, en lugar de recurrir a la simulación. En los supuestos en que la Administración tributaria funda una hipótesis regularizatoria basada la prestación de servicios por parte del profesional y no de la sociedad, lo que tendríamos no es una confrontación de voluntades, sino un uso artificial del ordenamiento (concretado en la creación de una sociedad carente de un objeto social real, más allá de la pura facturación) que tiene por objeto minorar la tributación, incluyendo los rendimientos procedentes de la prestación de servicios profesionales en la base imponible del impuesto sobre sociedades (norma de cobertura), en vez de integrarlos en la base imponible del IRPF del profesional (norma eludida).

El ordenamiento jurídico permite la realización de actividades mercantiles a través de sociedades⁸⁰. Es una opción legal y válida. Supone reconocer la diferencia entre el concepto jurídico y económico de empresario. Como afirma el profesor Rojo Fernández-Río (2023):

Entre el concepto jurídico de empresario y el concepto económico existe una diferencia fundamental. El Derecho no exige en el empresario un despliegue de actividad directa y personal; es suficiente con que la actividad empresarial se ejercite en su nombre, aunque de hecho venga desarrollada por personas delegadas [...] El empresario, actúe o no personalmente, es quien responde frente a terceros y quien adquiere para sí los beneficios que la empresa produzca. No hay derechos y obligaciones de la empresa, sino obligaciones y derechos del empresario⁸¹.

La actuación mediante sociedades es una opción que tiene plenos efectos en el resto del ordenamiento tributario. En el ámbito laboral, la Sentencia del TS de 12 de julio de 2023 (rec. núm. 3690/2020, recurso de casación para la unificación de doctrina –NSJ065819–), con relación a la jubilación activa total de un autónomo y que es socio unipersonal y administrador autónomo de una actividad de consultoría (actividades profesionales) con trabajadores, afirma que el:

autónomo clásico realiza su actividad profesional o económica de forma habitual personal y directa por su propia cuenta, asumiendo, por tanto, el riesgo y ventura en el devenir de su negocio. Por el contrario, el autónomo societario realiza también funciones de dirección o gerencia propios del cargo de consejero o administrador u otros servicios, a título lucrativo, de forma personal, habitual y directa, *pero no lo hace por cuenta propia, sino para la sociedad de capital, que es quien corre exclusivamente con los riesgos del negocio, como se expresa literalmente en los preceptos examinados.*

⁸⁰ La exposición de motivos de la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, señala que se regulan sociedades externas para el ejercicio de las actividades profesionales a las que se imputa tal ejercicio realizado por su cuenta y bajo su razón o denominación social. En definitiva, la sociedad profesional objeto de esta Ley es aquella que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social.

⁸¹ Señala Rojo Fernández-Río (2023) que el concepto jurídico de empresario es distinto del concepto económico o vulgar, del cual, sin embargo, aquel deriva. En un sentido económico suele identificarse al empresario con la persona que *directamente y por sí misma* coordina y dirige diferentes factores de la producción, interponiéndose entre ellos para ajustar el proceso productivo a un plan o programa determinado. En el desarrollo de esa función de intermediación, el empresario organiza y dirige el proceso asumiendo el *riesgo de empresa*, es decir, el riesgo de que los costes de la actividad sean superiores a los ingresos que se obtengan de la misma.

De esta manera, el autónomo clásico

asume con su patrimonio personal todas las deudas de su negocio, incluidos salarios y cotizaciones de la Seguridad Social, respondiendo con sus bienes presentes y futuros (art. 1.111 CC), [mientras que el] administrador de una sociedad de capital, aunque la controle efectivamente, puesto que se beneficia de la limitación de la responsabilidad societaria, que, en principio, no afecta a su patrimonio personal y no responde de los salarios y cotizaciones a la Seguridad Social de los empleados de la sociedad, [por lo que las funciones de administración] *se ejercen para la sociedad, que es quien recibe los frutos y asume los riesgos de sus negocios y no por cuenta propia, aunque la controle societariamente, puesto que dicho control no desactiva la personalidad jurídica de la mercantil, claramente diferenciada de la del citado demandante.*

En el ámbito de la Ley de contratos del sector público (Ley 9/2017), los licitadores son los que acreditan su solvencia económica y técnica (arts. 74 y ss.), pueden presentarse a licitaciones al no tener prohibiciones para contratar (art. 71), pueden resultar adjudicatarios y, en ese caso, son los que tienen que realizar el contrato a riesgo y ventura (art. 197) y los que tienen que pagar los daños y perjuicios y las penalizaciones (arts. 194 y 196). La adjudicación y ejecución de un contrato público supone el reconocimiento pleno de la sociedad mercantil por una Administración pública a efectos de contratación. Puede ser, incluso, que esa Administración fuera la AEAT. Pero no se trata solo de otras ramas del ordenamiento, es que, incluso, dentro del derecho tributario, los cánones de interpretación pueden diferir en el caso del IVA y la imposición directa. La Consulta de la DGT V0144/2023, de 6 de febrero (NFC084871), y con fundamento en la jurisprudencia del TJUE y la Resolución del TEAC de 23 de enero de 2020 (RG 5047/2016 –NFJ076385–), precisa, en el ámbito del IVA, que el elemento esencial es el ejercicio de una actividad empresarial que «está intrínsecamente unida a la asunción del riesgo económico de la actividad desarrollada», donde existen «decisiones de forma autónoma en el desarrollo normal de su actividad» y donde «deben tener a su disposición fondos con los que hacer frente a eventuales riesgos o pérdidas».

El hecho de que el uso de una sociedad mercantil suponga reducir la carga fiscal no supone, por sí solo, que la sociedad sea innecesaria ni que carezca de objeto económico o mercantil propio o no realice una genuina actividad económica. La aproximación realizada con las pautas de un sector del derecho, vinculada exclusivamente a la diferencia de los tipos de gravamen entre las sociedades y las personas físicas, llevaría al absurdo, entre otras cosas, de que, si el tipo efectivo de la persona física fuera inferior al de la persona jurídica y no hubiera perjuicio al erario, ya no cabría la simulación y la sociedad pasaría a ser necesaria, genuina y con un objeto válido. Nos encontraríamos ante un derecho que interpreta la simulación desde las consecuencias (menor tributación) y no desde las premisas.

La validez de desarrollo de una actividad de carácter profesional no debería cuestionarse desde un punto de vista meramente fiscal, sino desde la unidad del ordenamiento jurídico. El derecho tributario no agota las razones por las que una mercantil existe. El derecho mercantil

permite la existencia de las sociedades por lo que supone su régimen jurídico, la limitación de la responsabilidad y la posibilidad de realizar una actividad económica al margen de su patrimonio privado personal⁸². Y este es un dato fundamental a la hora de desarrollar las actividades mediante sociedades mercantiles que limitan la responsabilidad, en cuanto consagran la absoluta autonomía del patrimonio de los socios a efectos de responsabilidad⁸³.

Pero es que hay razones vinculadas con la gestión empresarial que pueden aconsejar trabajar a través de sociedades mercantiles o incluso distintas políticas de dividendos que llegan a los socios. Entre otras razones, las cuentas anuales son el medio que tienen los proveedores y clientes de verificar la información financiera de terceros. Y las sociedades mercantiles están obligadas a depositar sus cuentas en el Registro⁸⁴.

En definitiva, si la sociedad se reconoce como válida por el ordenamiento jurídico, no debería ser posible cuestionar su existencia a los meros efectos del IRPF⁸⁵. No debería

⁸² Como precisa Pedreira Menéndez (2022, p. 141), hay un valor añadido mercantil que no puede ser negado al adoptar la decisión de operar a través de una sociedad por la «separación de patrimonio profesional y personal, limitación de responsabilidad, etc.».

⁸³ Advierte Lleonart Castro (2017, p. 24) que en

nuestro ordenamiento jurídico, el cumplimiento de las obligaciones y, en general, el buen funcionamiento del tráfico negocial se sustentan en la responsabilidad, que constituye un ajeo inseparable de la deuda, siendo ambas dos caras de la misma moneda. El artículo 1.911 del Código Civil recoge el principio de responsabilidad patrimonial universal, garantía básica de los acreedores, al decir que «del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros». El riesgo de emprender estriba precisamente en comprometer el patrimonio presente y futuro del empresario, una apuesta a una sola carta que a veces opera como freno del emprendimiento, en su fase de «nacimiento», y a veces como «causa de la muerte» o «arma homicida» en su fase final. Esa misma responsabilidad, en cuanto a los bienes futuros, operaba antes, continuando con nuestra metáfora, como una «lápida» o una «losa» que impedía que el emprendimiento pudiera resucitar.

⁸⁴ Loma Pardo (2023, pp. 143-144) enumera una serie de razones que, además de las fiscales, pueden hacer que se constituyan sociedades: mejorar el acceso a la financiación en caso de futura necesidad (las estructuras societarias cuentan con un mayor abanico de productos bancarios y tienen más fácil el acceso a mejores condiciones de financiación); facilitar la incorporación al negocio empresarial de los hijos del socio-administrador y planificar y facilitar la futura sucesión del activo empresarial (tangible e intangible) a favor de aquellos; facilitar la captación de clientes; la captación de inversores, ya que las sociedades son las estructuras adecuadas para facilitar la entrada en el capital de la sociedad; facilitar futuras inversiones empresariales a través de las propias reservas de la sociedad en lugar de obligar a que todas las plusvalías sean trasladadas y fiscalizadas en sede del socio; afrontar con garantías y seguridad otros proyectos empresariales, ya sean de la misma actividad u otra distinta, posibilitando la diversificación empresarial y la compensación entre los distintos resultados operativos; y gestionar los intangibles (la reputación, la confianza de los clientes, etc.).

⁸⁵ García Novoa (2013, pp. 38-39) entiende que una persona jurídica o una sociedad es o no es simulada en el ordenamiento como unidad. Afirma este autor que

la simulación es una nota que afecta a la propia existencia de la sociedad como persona jurídica, pues la sociedad es un presupuesto que la norma fiscal toma del mundo de los hechos. Y de

ser posible calificar como simulada a efectos tributarios a las entidades que carecen de medios personales y materiales. La AEAT tiene a su disposición el régimen de las operaciones vinculadas. Y si no considera suficiente dicho régimen, usar el régimen de la simulación en situaciones donde la ocultación es cuestionable solo nos lleva a una redefinición de las categorías jurídicas, en detrimento de la esencial unicidad de todo el ordenamiento jurídico y de la seguridad jurídica. Si el legislador entiende que las sociedades que realizan actividades profesionales sin medios materiales y personales suficientes no deberían estar permitidas y entiende que el régimen de operaciones vinculadas no es suficiente, debería instar una reforma legal donde, o bien se vuelva a la transparencia fiscal, o bien se considere de carácter fraudulenta, al margen de la simulación, esta actividad. Sería regular una cláusula antiabuso específica para este tipo de actividades. Sería como lo que acontece actualmente con el artículo 89.2 de la LIS en las reestructuraciones y los «motivos económicos válidos», donde solo podría regularizarse la ventaja fiscal «cuando haya quedado acreditado que la operación realizada tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal» (Consulta de la DGT V2214/2023, de 27 de julio (NFC086801) o con el artículo 14.1 h) del TRLIRNR sobre sociedades cuya operativa «responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas». Y será necesario definir un régimen sancionador *ad hoc* en el que el resultado final tiene que ser proporcional con el daño efectivamente causado al erario como unidad.

4. El derecho mercantil y el derecho tributario frente a las operaciones vinculadas o la simulación: la necesidad de un cambio legislativo

El derecho tributario siempre ha sido un derecho innovador, que se adapta a las realidades materiales antes que otras ramas del derecho.

Señala Uría (1985, p. 42):

La ley fiscal, más ágil y más viva aún que la ley mercantil, capta con frecuencia las nuevas realidades económicas antes que hayan sido aprehendidos por esta.

los *hechos jurídicos*, pues la sociedad es un hecho jurídico, que existe o no existe a todos los efectos. En suma, una sociedad no puede ser considerada *simulada* a los exclusivos efectos tributarios. Y mucho menos, puede ser catalogada como simulada a efectos de un impuesto (por ejemplo, para hacer tributar a los socios en el IRPF desconociendo su existencia en el Impuesto sobre Sociedades) mientras se entiende que la sociedad existe a efectos de otros tributos (por ejemplo, de la modalidad de Operaciones Societarias). Como hemos dicho, en el plano de los hechos, no cabe admitir, como con frecuencia hace la Inspección, una calificación a efectos tributarios distinta de la que se lleva a cabo en otros ámbitos y, por tanto, una simulación a los exclusivos efectos tributarios.

Cumple así el derecho fiscal la importante función de poner el sello del Derecho en instituciones que hasta entonces habían vivido tan solo débilmente amparadas por la práctica del comercio⁸⁶.

Pero el derecho tributario es también un derecho de carácter intrusivo, donde las categorías jurídicas generales y las diversas construcciones de otras ramas del derecho se ven sometidas a las injerencias del legislador tributario y de la AEAT donde el deber de contribuir otorga una patente de corso. De esta manera, el derecho tributario coloniza otras instituciones hasta dejarlas con unos perfiles distintos a los que definen su propia naturaleza⁸⁷.

En el caso de la valoración de las prestaciones entre el socio y la sociedad que se dedica a actividades profesionales, nos encontramos, a nuestro juicio, ante una cuestión de límites y hasta dónde se debe permitir llegar al derecho tributario y a una Inspección de Tributos que goza de unas potestades casi ilimitadas. Acabamos de señalar que la deriva que se ha tomado con relación a la simulación no es, a nuestro parecer, correcta y debería corregirse legislativamente. Pero es que el régimen de las operaciones vinculadas supone, también, una intromisión en el régimen jurídico de las sociedades que se dedican a las actividades profesionales. El establecer que solo existe un puerto seguro del 75 % cuando existen medios personales o materiales adecuados o, si no existen, que el total de la renta operativa obtenida por la mercantil debe imputarse al socio profesional (sistema de «beneficio cero») supone modificar el sistema de capitalización de estas sociedades y, por tanto, afecta a la garantía del tráfico jurídico⁸⁸. Afecta también a la posición de los socios capitalistas (*intuitu pecuniae*). Y, en consecuencia, es algo que no debería residir solo en

⁸⁶ El profesor Rojo Fernández-Río (1996, p. 460) señala, en el régimen de los grupos de sociedades, como, «una vez más, la legislación fiscal ha cumplido una función de "pionera" respecto de la legislación mercantil».

⁸⁷ Pedreira Menéndez (2020, p. 176) ha afirmado que las campañas que la Inspección está llevando a cabo «son un verdadero atentado a la libertad de empresa y al derecho mercantil y societario» y que el tratamiento que se le está dando a estas sociedades «supone menoscabar por completo el derecho de sociedades mercantil» (p. 177).

⁸⁸ Font Gorgorió (2016, p. 351) señala que este límite resulta contrario a lo previsto en la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, en cuanto

el requisito de imputación mínima del 75 % del resultado de la sociedad, que impide la capitalización de la misma, es contrario a la finalidad última del artículo 4.2 de la LSP. Dicho artículo exige que los profesionales tengan la mayoría del capital social y no tres cuartas partes del mismo, como se exigía en la anterior redacción del artículo que fue modificada por el artículo 6 de la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio. Esta modificación en la redacción del artículo 4.2 de la LSP respondió precisamente a la necesidad de favorecer e incentivar la entrada de socios capitalistas en las sociedades profesionales y permitir la capitalización de las mismas. De ahí que la filosofía subyacente en la normativa mercantil choque frontalmente con el requisito del artículo 18.6 de la LIS que impide la capitalización de la sociedad profesional en los términos ya expuestos.

el derecho tributario. Y más teniendo en consideración el peso de este tipo de sociedades en la economía española⁸⁹. El derecho mercantil y el resto del ordenamiento deberían abordar si, como dice el TS, no estamos ante una «genuina actividad mercantil» o, como señala el TSJ de Madrid, si el régimen de las sociedades mercantiles «no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física». Deberían establecerse límites generales del ordenamiento como unidad e instaurar barreras para que una rama del derecho, la tributaria, pueda modificar de manera indirecta el régimen jurídico mercantil de estas sociedades. Y, desde luego, no debería estar permitidas, como acontece en la actualidad, regularizaciones del 100 % del resultado o dejando un margen del 5 % sobre costes en el caso de que la entidad tenga medios personales y materiales. El derecho tributario no agota el ordenamiento. Y el hecho de que sea quien asegura los recursos financieros para que todo el sistema funcione (incluido el judicial) no le debería otorgar una carta blanca para modificar categorías o instituciones. El derecho debería ser coherencia, sistematicidad y unidad, que puede matizarse cuando haya razones que avalen la especialidad, pero teniendo en consideración que una cosa es matizar o corregir y otra, distinta, desnaturalizar.

El marco jurídico impuesto por el derecho tributario es que, bien se aplique el puerto seguro (el 75 % de las rentas antes de las retribuciones a los socios deben ser para los socios profesionales), bien se aplique el valor de mercado por operaciones vinculadas (que lleva a que, según la AEAT, casi la totalidad de la renta se impute a estos socios), *supone que estas sociedades mercantiles no puedan capitalizarse mediante beneficios y que los socios capitalistas se vean privados de sus derechos económicos*⁹⁰. Y si no se quiere que proceda

⁸⁹ Alonso González (2020) advierte que, en el año 2019,

el porcentaje de sociedades sin asalariados representaban un 36,5 % del total y las que empleaban entre 1 y 5 asalariados un 45,7 % del total. Según el censo de empresas del DIRCE, en 2019 había 1.221.835 sociedades anónimas y limitadas activas en España. El 56 % de las empresas españolas en 2019 (1.559.798 de un total de 3.363.197) carecía de empleado alguno. Estos datos, acaso no concluyentes, ayudan, sin embargo, a dibujar un panorama empresarial predominantemente minifundista. El tejido empresarial español está integrado por un número enorme de empresas de servicios de tamaño minúsculo, con forma jurídica societaria y sin empleados, y muchas de ellas prestan servicios profesionales.

⁹⁰ Como precisa Alonso González (2020),

una de las grandes lacras a las que nos lleva el régimen de operaciones vinculadas en este país, prácticamente, en la sociedad no quedarán remanentes para invertir o fortalecer el capital ni resultados pendientes de distribución. Se consagra con este criterio una discriminación muy drástica respecto de las actividades económicas puramente empresariales donde no se operará del mismo modo. De hecho, al privilegiar desmesuradamente el carácter personalísimo de los servicios profesionales o artísticos se condena, definitivamente, a que ninguna sociedad de profesionales o artistas pueda tributar en los mismos términos que una sociedad puramente empresarial como las que se dedican a la venta de mercancías o a su fabricación. Al final, queda al descubierto que no es preciso hallarse ante una sociedad instrumental para proceder a redefinir la distribución de rentas entre socio y sociedad.

el ajuste secundario, tiene que haber restitución patrimonial que suponga una distribución efectiva de los recursos a favor del socio.

Frente a esta realidad impuesta por el derecho tributario, nos encontramos ante el resto del acervo normativo. Es un deber del administrador «cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario» (art. 225 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital –TRLSC–). El artículo 226.1 dispone, con relación a la discrecionalidad empresarial, que el «estándar de diligencia de un ordenado empresario se entenderá cumplido cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal en el asunto objeto de decisión», pero con el límite de que «no se entenderán incluidas dentro del ámbito de discrecionalidad empresarial aquellas decisiones que afecten personalmente a otros administradores y personas vinculadas». El artículo 217.4 del TRLSC señala que la

remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.

El artículo 93 a) dispone que los socios tendrán derecho a «participar en el reparto de las ganancias sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación». Estos derechos son tanto del socio profesional como del capitalista. Con relación al patrimonio, garantía del tráfico económico, el artículo 240 del TRLSC establece que «Los acreedores de la sociedad podrán ejercitar la acción social de responsabilidad contra los administradores cuando no haya sido ejercitada por la sociedad o sus socios, siempre que el patrimonio social resulte insuficiente para la satisfacción de sus créditos». El artículo 363 e) del TRLSC dispone que la sociedad debe disolverse «por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso», con la correspondiente responsabilidad solidaria (art. 367 del TRLSC), una responsabilidad que, según la Sentencia del TS, Sala de lo Civil, de 31 de octubre de 2023 (rec. núm. 4588/2020 –NCJ066843–), «convierte a los administradores en garantes personales y solidarios de las obligaciones de la sociedad posteriores a la fecha de concurrencia de la causa de disolución»⁹¹. El régimen de operaciones vinculadas y la plena restitución impide

⁹¹ La STS, Sala de lo Civil, de 31 de octubre de 2023 (rec. núm. 4588/2020 –NCJ066843–), ha señalado, con relación al artículo 367 del TRLSC, que, como

declaran las Sentencias 601/2019, de 8 de noviembre, y 586/2023, de 21 de abril, cuando una sociedad de capital está incurso en causa legal de disolución y su órgano de administración no adopta las medidas previstas en los arts. 363 y ss. LSC para la disolución o la presentación de

a la sociedad capitalizarse e incrementar sus fondos propios. Impide al administrador actuar con la diligencia de un ordenado empresario⁹². Supone, además, que, en el caso de ser socio-administrador, tenga una remuneración que no es razonable con la importancia de la sociedad ni está orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad (art. 217.4 del TRLSC). Y, sobre todo, al no poder generar una garantía patrimonial suficiente, se incurre en el riesgo de entrar en el ámbito de aplicación del artículo 367 del TRLSC, donde los administradores se configuran, según palabras del TS, en «garantes personales y solidarios de las obligaciones de la sociedad». Por último, supone horadar los derechos económicos de los socios capitalistas (*intuitu pecuniae*).

De esta manera, bien sea para evitar responsabilidades o la disolución, bien sea porque los socios entienden que es necesario capitalizar la sociedad (para adquirir activos productivos, para poder afrontar imprevistos, para poder abordar proyectos, etc.), la ley fiscal obliga a tributar primero en su IRPF al marginal y el resto lo pueden aportar de nuevo a la sociedad mediante una ampliación de capital o una mera aportación de socios. De esta manera, las sociedades que no realicen actividades profesionales pueden dejar en su patrimonio el total de los beneficios tributando a los tipos del 23-25 %, mientras que las sociedades que las realicen solo pueden dejar el 25 % de las rentas operativas (si tienen medios personales y materiales adecuados), o bien no dejar nada. Y si quieren capitalizar la sociedad, deben tributar a sus tipos marginales y proceder a realizar aportaciones de socios a los fondos

la solicitud de concurso (en caso de pérdidas cualificadas), *la Ley constituye a los administradores en garantes solidarios de las deudas surgidas a partir de entonces*. La justificación de esta responsabilidad radica en el riesgo que se ha generado para los acreedores posteriores que han contratado sin gozar de la garantía patrimonial suficiente por parte de la sociedad del cumplimiento de su obligación de pago [...] han configurado este género de responsabilidad como una responsabilidad por deuda ajena, *ex lege*, en cuanto que su fuente –hecho determinante– es el mero reconocimiento legal, que se concreta en el incumplimiento de un deber legal por parte del administrador social, al que se anuda, como consecuencia, la responsabilidad solidaria de este administrador por las deudas sociales posteriores a la concurrencia de la causa de disolución.

Una responsabilidad con especiales plazos de prescripción. La sentencia continúa afirmando que el plazo de prescripción de la acción del art. 367 LSC es el de los garantes solidarios, es decir, el mismo plazo de prescripción que tiene la obligación garantizada (la deuda social), según su naturaleza (obligaciones contractuales, dimanantes de responsabilidad civil extracontractual, etc.) [siendo, además], el *dies a quo* del plazo de prescripción de la acción contra el administrador será el mismo que el de la acción contra la sociedad deudora, [y que] le son aplicables al administrador los mismos efectos interruptivos de la prescripción que le serían aplicables a la sociedad, conforme a los arts. 1973 y 1974 CC.

⁹² El artículo 230 del Real Decreto legislativo 1/2020, que aprueba el texto refundido de la Ley concursal, dispone que en ningún caso podrán ser objeto de rescisión: «1.º Los actos *ordinarios* de la actividad profesional o empresarial del deudor que hubieran *sido realizados en condiciones normales*». La cuestión mercantil es si una retribución del 100 % de las rentas, tomada con un criterio tributario, es una operación realizada en condiciones normales o puede ser objeto de rescisión. Para la Inspección, la respuesta es clara. A un juez mercantil, sin embargo, sería necesario explicarle por qué el socio se lleva el 100 % de los beneficios.

propios. Nos encontramos, por tanto, ante un régimen desigual. Pero es que, como hemos dicho, este régimen corre el riesgo de expandirse a sociedades que realizan actividades no profesionales si el socio es el actor principal en la prestación de los servicios.

En definitiva, el régimen tributario supone subvertir el concepto de empresario en sentido jurídico. Empresario es quien responde frente a terceros de sus obligaciones legales, contractuales, cuasicontractuales o extracontractuales. Es quien responde con todos sus bienes presentes y futuros. Es quien, por tanto, adquiere para sí los beneficios que la empresa produzca. El régimen de operaciones vinculadas altera estas notas. Para el derecho tributario, los beneficios son del socio y, por tanto, se le detraen los bienes y derechos para poder responder de sus responsabilidades.

A nuestro juicio, en una cuestión de tanta trascendencia, tanto en términos conceptuales como económicos, no se puede dejar al derecho tributario, y menos a la Inspección de Tributos, que diseñen por la puerta trasera el régimen de las sociedades que realizan actividades profesionales. En los últimos lustros, la falta de intervención de otras ramas del derecho ha permitido que la AEAT, con la anuencia de nuestros tribunales de lo contencioso-administrativo, invada y conquiste otras instituciones. Debe ser el legislador, donde las cuestiones tributarias deben ser una parte y no el todo, quien afronte de una manera coherente con todo el sistema jurídico un régimen para estas sociedades que realicen actividades profesionales.

El legislador tributario, por su parte, debe delinear un régimen coherente de regularización que impida que una sociedad se quede sin patrimonio y sin torcer los límites conceptuales de las categorías generales del derecho, como la simulación. Es quien debe diseñar un régimen coherente sancionador, que ponga en primer plano el verdadero perjuicio que se produce a la Hacienda pública como unidad (tal y como el TJUE señala en el ámbito del IVA, lo que hay que tomar en consideración es el «riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro Público»; por todas, Sentencia del TJUE de 17 de mayo de 2023 [asunto C-418/22 –NFJ089467–]). Un régimen sancionador que pueda, en su caso, tomar en consideración los supuestos donde no existan medios personales y materiales adecuados, pero que sea proporcional con la gravedad de la conducta y no dé lugar a rentabilidades indebidas para el erario. Y, finalmente, una cláusula antiabuso específica, al margen de la simulación, donde se establezca, en su caso, un sistema especial infractor y sancionador.

Referencias bibliográficas

- Almudí Cid, J. M. (2023). Interdicción de la reformatio in peius y derecho a la reformatio in melius en materia tributaria. *Revista Técnica Tributaria*, 141.
- Alonso González, L. M. (2020). La regularización por simulación de las sociedades de profesionales y artistas. *Quincena Fiscal*, 22 [edición electrónica, s. p.].
- Blázquez Lidoy, A. (2023). Sociedades de profesionales; la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 95-118.
- Bosch Cholbi, J. L. (2023). La articulación de los procedimientos inspectores y el derecho de defensa ante la comprobación del valor normal de mercado en operaciones entre personas vinculadas: STS de 30 de enero de 2023, rec. núm. 4077/2021. *Revista Técnica Tributaria*, 141.
- Campins Vargas, A. (2023). Las sociedades profesionales. En A. Menéndez y A. Rojo, *Lecciones de derecho mercantil* (21.ª ed.). Civitas [edición electrónica, s. p.].
- Font Gorgorió, P. E. (2016). *Problemáticas fiscales en la calificación y valoración de la relación socio profesional y sociedad profesional* [tesis doctoral, Universidad Ramón Llull]. <http://hdl.handle.net/10803/400555>
- García Berro, F. (2021). Un enfoque nuevo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el concepto de simulación. *Diario La Ley*, 9.771 [edición electrónica, s. p.].
- García Díez, C. (2023). Simulación tributaria y error de prohibición (una nueva vuelta de tuerca con la prestación de servicios a través de sociedades profesionales). (Análisis de la STS de 27 de septiembre de 2022, rec. núm. 7037/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 116-134.
- García Novoa, C. (2013). *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*. Asociación Española de Asesores Fiscales [monografías AEDAF, n.º 6].
- García Novoa, C. (21 de marzo de 2021). El agguornamento de la cláusula general antiabuso. *Taxlandia*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-agguornamento-de-la-clausula-general-antiabuso>
- 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.
- González, M. T., Gárate, C. y Calderón, J. M. (11 de julio de 2023). El Tribunal Supremo modifica su jurisprudencia en relación con el art. 14.1 h) TRLIRNR: la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos corresponde a la Administración. EY Abogados. https://www.ey.com/es_es/alertas-fiscal-legal/el-tribunal-supremo-modifica-jurisprudencia-relacion-art-14-1-trlirnr
- Lleonart Castro, J. (2017). El empresario individual y la búsqueda de la limitación de responsabilidad. *Cuadernos de Derecho y Comercio*, 1 [número extraordinario].
- Loma Pardo, P. (2023). La eterna sospecha de la simulación en el caso de las sociedades mercantiles que prestan servicios profesionales. (Análisis de la STS de 21 de junio de 2023, rec. núm. 7268/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 138-148.
- Lorenzo Camacho, M. S. (2019). *La salida voluntaria del socio profesional: especial referencia a las sociedades profesionales de capital* [tesis doctoral, Universidad de Sevilla].

- 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.
- Lucas Durán, M. (19 de septiembre de 2023). Determinación de la base de la sanción por falta de ingreso en IRPF en caso de «interposición» de una sociedad para prestar servicios profesionales. *Taxlandia*. <https://www.policafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/determinacion-de-la-base-de-la-sancion-por-falta-de-ingreso-en-irpf-en-caso-de-interposicion-de-una-sociedad-para-prestar-servicios-profesionales>
- Magraner Moreno, F. J. (2015). Calificación y cuantificación de las prestaciones de servicios efectuadas por los socios profesionales en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 21 [edición electrónica, s. p.].
- Marín Benítez, G. (2023). La retribución al administrador social no es una liberalidad. (Análisis de la STS de 27 de junio de 2023, rec. núm. 6442/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486, 119-130.
- Palao Taboada, C. (2017). El abuso del derecho en materia tributaria en el derecho comunitario europeo. *Revista Española de Derecho Europeo*, 61 [edición electrónica].
- Pedreira Menéndez, J. (2020). La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido. (Análisis de la STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 171-178.
- Pedreira Menéndez, J. (2021a). 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. (2021b). Las operaciones vinculadas en las sociedades con profesionales. En AA. VV., *Homenaje, en su centenario, al rector Teodoro López-Cuesta de Egocheaga*. Universidad de Oviedo.
- Pedreira Menéndez, J. (2022). Simulación relativa. (Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022, rec. núm. 343/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 136-142.
- Pont Clemente, J. F. (2006). *La simulación en la nueva LGT*. Marcial Pons.
- Rojo Fernández-Río, A. (1996). Los grupos de sociedades en el derecho español. *Revista de Derecho Mercantil*, 220.
- Rojo Fernández-Río, A. (2023). El empresario. En A. Menéndez y A. Rojo, *Lecciones de derecho mercantil* (21.ª ed.). Civitas [edición electrónica, s. p.].
- Santos Flores, I. (2019). Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas. *Crónica Tributaria*, 173.
- Uría, R. (1985). Derecho fiscal y derecho mercantil. *Hacienda Pública Española*, 94.
- Zornoza Pérez, J. J. (2000). La simulación en derecho tributario. En AA. VV., *Los negocios anómalos ante el derecho tributario español* (Boletín del ICAM, n.º 16).

Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos (Madrid). Doctor en Derecho. Auditor de cuentas inscrito en el ROAC. Abogado. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Director de la Revista de Contabilidad y Tributación. CEF. <https://orcid.org/0000-0002-7802-5350>