AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales
SECCIONES

SECCIÓN DE IRPF

SOCIEDADES PROFESIONALES E IRPF: UNA DÉCADA DE CONFLICTO

José Pedreira Menéndez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Oviedo
Miembro de la Sección de IRPF

En la mayoría de sociedades el socio no sólo es un partícipe en el capital a la espera de percibir un dividendo, muchas veces es un trabajador de la sociedad, es su administrador o incluso es un profesional cuya labor es esencial para su existencia. A todo ello, podemos unir el hecho de que las relaciones familiares, por lo general, llevan aparejado que en la sociedad participen los cónyuges, los hijos u otros familiares.

Esta amplitud de posibilidades de relación entre el socio y la sociedad siempre ha sido vista con recelo por la Administración Tributaria, que desconfía de las estructuras societarias considerando que son vehículos para atenuar la tributación del empresario persona física, que de estar sometido al IRPF tributaría a una escala progresiva de gravamen y no podría repartir los rendimientos de la actividad con su grupo familiar favoreciéndose del *splitting*.

En los últimos años la Administración ha puesto el foco especialmente sobre dos relaciones, las rentas percibidas por el cargo de administrador y las rentas procedentes de sociedades que desarrollan actividades profesionales o están vinculadas a artistas y deportistas.

Todo parte del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT que emitió, con fecha 26 de marzo de 2009, una Nota relativa a "*Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales*". A partir de ese momento se han considerado prioritarios en los planes anuales de inspección los controles sobre las sociedades de profesionales, con unos criterios que, como veremos, están generando numerosos litigios, a mi juicio justificados, ya que la interpretación administrativa se aleja de la realidad jurídica, e incluso económica, de las actuaciones desarrolladas por estas sociedades y los profesionales vinculados con las mismas.

En un primer momento se optó por considerar que la retribución percibida por los socios/profesionales de la sociedad era una operación vinculada, que debería ser retribuida a precio de mercado. Fijar cuál es el valor de mercado de un profesional es una cuestión harto difícil, por lo que la AEAT optó por el camino fácil de aplicar la regla de puerto seguro contenida

en el RIS y, posteriormente, en el artículo 18.6 de la LIS/2014, imputando el 85/75 por 100 de los rendimientos de la sociedad al socio profesional. Ahora bien, se olvidó de que esta regla de puerto seguro era una opción del contribuyente, no una facultad de la Administración, como le ha recordado la reciente Resolución del TEAR Asturias de 25 de octubre de 2019 (reclamación núm. 33/317/2017).

Ante esta situación, la AEAT ha ido un paso más allá y ha establecido que la imputación ha de ser del 100 por 100 de lo pagado por un tercero a la sociedad, siendo ese, a su juicio, el "*precio libre comparable*" de la operación. Este criterio ha sido admitido por la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, a mi juicio, con una fundamentación muy endeble, ya que obvia la importancia mercantil de la sociedad y el valor añadido que ella supone para el profesional (limitación de responsabilidad, separación del patrimonio personal y profesional, facilidad de transmisión de la actividad empresarial en supuestos de fusiones o adquisiciones, etc).

Como el criterio de las operaciones vinculadas y su valoración está sujeto a importantes discrepancias valorativas, la AEAT también ha optado, sobre todo cuando la sociedad profesional carece de medios, por imputar la totalidad de los rendimientos al socio, en una especie de transparencia fiscal sobrevenida, amparándose en que la sociedad es simulada. Realmente, este argumento me parecía menos defendible aún, puesto que exigía probar la simulación absoluta o relativa de la sociedad. Sin embargo, no existe tal negocio simulado, ya que el profesional sí desea constituir una sociedad y opera con ella en el mercado, es más, lo hace al amparo de la *Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.* Pues bien, muchos tribunales, mezclando el criterio de la atenuación fiscal de la progresividad del IRPF, más el carácter simulado sólo a efectos tributarios de la sociedad, están aceptando este criterio, como puede verse en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 2018 (recurso núm. 571/2016) y de 14 de febrero de 2019 (recurso núm. 5/2017) o la Sentencia del TSJ Extremadura de 21 de octubre de 2019 (sentencia núm. 358/2019).

En este desconcierto nos encontramos con resoluciones como la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 25 de noviembre de 2019 en la que se absuelve a D. Xabier Alonso Olano de haber cometido un delito fiscal por ceder sus derechos de imagen a una sociedad portuguesa, ya que no se considera probada la simulación de la operación, en contra del criterio de la AEAT. Recomiendo la lectura de la Sentencia en cuanto al análisis de la figura de la simulación en el ordenamiento jurídico español, tanto civil, como tributario. La Sentencia desvirtúa todos los criterios que habitualmente son utilizados por la AEAT para defender la simulación de este tipo de sociedades. Por ejemplo, la falta de infraestructura societaria, algo que no pide la normativa mercantil y, además, los servicios que necesita la sociedad pueden subcontratarse. Igualmente, el hecho de que la sociedad se utilice para apalancar beneficios de la explotación de la imagen y su reinversión en productos financieros no es tampoco ningún indicio de su simulación sino al

contrario, prueba la realidad de la existencia de la estructura societaria y su razón de ser. Nada impide ejercer una economía de opción, ya que en el fondo los rendimientos obtenidos por la sociedad tributarán finalmente en sede del socio cuando se distribuyan los beneficios.

A esta misma conclusión llega la STSJ Cataluña de 23 de mayo de 2019 (recurso núm. 34/2018), que de forma rotunda afirma: "*Como principio general, la constitución de una sociedad mercantil es un derecho que tienen todo profesional para emprender y desarrollar su actividad empresarial. Es una opción que viene vinculada a la necesidad de crear un tipo social que permita limitar la responsabilidad de los socios sobre el devenir del negocio.(…) El hecho de que exista un tipo tributario distinto entre la renta de las personas físicas y de las sociedades no conlleva por ello que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios, pues el traspaso de los fondos de la sociedad al socio acarreará la carga tributaria correspondiente por renta de 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.*

A la vista de todo ello hay que concluir que no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda y por el contrario en nuestro ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva".

El TSJ Cataluña pone el dedo en la llaga y acierta con su razonamiento. El criterio de la AEAT ha servido para atacar a sociedades constituidas por toreros, futbolistas, presentadores, artistas, abogados, médicos... y así hasta el infinito, porque detrás de toda pequeña sociedad hay una persona física que ha sido esencial, el cocinero, el mecánico, etc. La interpretación de la AEAT lleva a la supresión del IS para la mayoría de PYMES de nuestro país, de ahí que sea preciso poner fin al mismo.

Espero que el Tribunal Supremo continúe en esta senda interpretativa al resolver la casación que tiene pendiente tras la admisión efectuada a través del Auto de 10 de mayo de 2018 (recurso de casación núm. 6108/2017), ya que la cuestión está siendo muy controvertida y, a mi juicio, resuelta erróneamente por muchos tribunales.

*****

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.