



Miguel Ángel Garrido
Socio director de Garrido Abogados

Simulación en el ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades

La Agencia Tributaria ha vuelto a incluir la comprobación de la existencia de sociedades carentes de una estructura productiva real utilizadas con el fin de ocultar rentas efectivamente obtenidas por personas físicas entre los objetivos prioritarios de las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para el ejercicio 2021.

El objeto de estas comprobaciones administrativas es analizar el posible uso abusivo de la personalidad jurídica con la principal finalidad de canalizar rentas o realizar gastos personales de personas físicas, de manera que se reduzcan impreviamente los tipos impositivos aplicables.

Durante los últimos años este tipo de comprobaciones ha constituido uno de los principales motivos de regularización; de hecho, la Agencia Tributaria ha publicado incluso notas informativas sobre sus criterios para la regularización en caso de apreciar la existencia de interposiciones societarias por personas físicas.

Además, recientemente el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de reiterar su doctrina sobre este tipo de situaciones mediante su sentencia de 17 de diciembre de 2020. Interesa, por tanto, establecer las líneas que delimitan la doctrina actual sobre la materia.

El Tribunal Supremo ha reiterado en su doctrina que resulta indiscutible que una actividad profesional, con carácter general, se pueda ejercitar a través de la constitución de una sociedad profesional.

No obstante, el Tribunal también ha señalado que para que este tipo de sociedades sean amparadas por la normativa tributaria es necesario que su constitución y funcionamiento estén amparados en razones económicas válidas. En sentido contrario, la doctrina jurisprudencial considera que no se debe amparar el funcionamiento de sociedades de este tipo cuando su funcionamiento venga motivado por motivos exclusiva o fundamentalmente fiscales que provoquen: Un diferimiento de la tributación de la persona física provocando un remansamiento de rentas en la persona física; una minoración de la tributación median-



te el fraccionamiento de rentas entre familiares del profesional; una minoración de la tributación mediante el enjuague en la sociedad de los ingresos de la actividad profesional con partidas de gasto que se deban a supuestas explotaciones económicas deficitarias; una minoración de la tributación mediante la deducción en sede de la sociedad interpuesta de gastos no relacionados ni afectos con el ejercicio de las actividades económicas.

Concurriendo estas circunstancias, el Tribunal Supremo tiene doctrina consolidada que afirma que estamos ante meros artificios jurídico-formales admitiendo, por tanto, que la regularización se sustente en la existencia de simulación comercial y que, por lo tanto, los ingresos obtenidos por la sociedad deben considerarse como obtenidos directamente por la persona física profesional.

Eso sí, el Tribunal reitera que la calificación de simulada de una sociedad profesional es una cuestión de hecho que deberá examinarse a la luz de las pruebas existentes, en especial el análisis de la posible existencia de medios personales a través de contratos laborales, la existencia de subcontrataciones de todo o parte de los trabajos a realizar, los gastos de gestión incurridos para desarrollar la actividad, la existencia de una infraestructura de trabajo, etc.



El Tribunal reitera que la calificación de simulada es una cuestión de hecho que deberá examinarse

Es decir, para que pueda considerarse que concurre simulación debe apreciarse la innecesidad absoluta de que la persona física constituya una sociedad profesional para facturar a sus clientes.

Sensu contrario, si existen tales medios no nos encontraríamos ante un supuesto de simulación sino ante una opción mercantil legítima en la que los ingresos serán mercantil y fiscalmente de la sociedad. En estos casos, no obstante, también afloran importantes contingencias tributarias pues la Inspección también viene regularizando este tipo de organización mercantil a través del recurso de la regularización de la operación vinculada existente entre el profesional y la sociedad.

Lo que resulta, a nuestro juicio, incomprensible es que el resultado final de una regularización administrativa basada en la simulación lleve al mismo resultado que una regularización basada en la valoración de la operación vinculada socio-sociedad. La técnica seguida por la Inspección y confirmada por el Tribunal Económico Administrativo Central en el caso de las operaciones vinculadas supone atribuir el resultado completo de la actividad a los socios profesionales dejando a la sociedad profesional sin margen alguno o incluso en situación de pérdidas.

Si las dos vías de regularización se diferencian en el punto de partida, pues en un caso no existen medios materiales y personales en la sociedad y en el segundo sí existen, resulta evidente que los medios, si son eficaces para la actividad desarrollada, deberán aportar valor a la sociedad y que no podrá atribuirse al socio la totalidad del resultado societario.

La técnica de aplicación del método de valoración del comparable interno que viene utilizando la AEAT en este tipo de regularizaciones resulta, a nuestro juicio, incompatible con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo para los supuestos de simulación comercial de sociedades profesionales pues el mero reconocimiento de la existencia de medios personales y materiales debe implicar atribuir valor añadido a éstos de forma que se deba acudir a los medios de valoración de las operaciones vinculadas que se recogen en la Ley del Impuesto, en especial, a los comparables externos. En definitiva, el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad, siendo una posibilidad reconocida por nuestro Derecho mercantil constituye a día de hoy una fuente de contingencias con la Administración tributaria, que viene siendo desde hace años uno de los puntos del Plan de Control Tributario más habitualmente utilizados para la carga en plan de inspección.