

Coords.
Mariano Abad Fernández
Ana I. González González

HOMENAJE, EN SU CENTENARIO, AL RECTOR

TEODORO
LÓPEZ-CUESTA DE EGOICHEAGA



Universidad de Oviedo

2021



Reconocimiento-No Comercial-Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.



Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:



Reconocimiento – Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciador:

Abad Fernández, Mariano; González González, Ana I. (coords). (2021). *Homenaje, en su centenario, al rector Teodoro López-Cuesta de Egocheaga*.
Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.



No comercial – No puede utilizar esta obra para fines comerciales.



Sin obras derivadas – No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2021 Universidad de Oviedo

© Los autores

Algunos derechos reservados. Esta obra ha sido editada bajo una licencia Reconocimiento-No comercial-Sin Obra Derivada 4.0 Internacional de Creative Commons.

Se requiere autorización expresa de los titulares de los derechos para cualquier uso no expresamente previsto en dicha licencia. La ausencia de dicha autorización puede ser constitutiva de delito y está sujeta a responsabilidad.

Consulte las condiciones de la licencia en: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/legalcode.es>



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Edificio de Servicios - Campus de Humanidades

33011 Oviedo - Asturias

985 10 95 03 / 985 10 59 56

servipub@uniovi.es

www.publicaciones.uniovi.es

ISBN: 978-84-18482-37-3

DL AS 2940-2021

Sumario

Prólogo	11
Ignacio VILLAVERDE, <i>rector de la Universidad de Oviedo</i>	
Prólogo	13
Alfredo CANTELI, <i>alcalde de Oviedo</i>	
SECCIÓN I	
D. Teodoro: recuerdo de un discípulo	17
Mariano ABAD FERNÁNDEZ	
Teodoro López-Cuesta, un rector muy asturiano	23
Santiago GARCÍA GRANDA	
Teodoro López-Cuesta y el pensamiento económico desarrollado en el ámbito asturiano	31
Juan VELARDE FUERTES	
Teo y la tradición de futuro de la Universidad	57
Juan VÁZQUEZ	
Teodoro López-Cuesta: un europeísta con visión de futuro	69
Carmen BENAVIDES y Margarita ARGÜELLES	
Recuerdo personal de Teodoro López-Cuesta	81
José M. ^a ROCA MARTÍNEZ	

Un asturiano en la corte de los padres fundadores de la integración europea: de su devenir universitario al proceso complejo de incorporación española a las CC. EE.	85
José ALBA	

El Rector López-Cuesta: la «música extremada» en la Universidad de Oviedo	109
María Encina CORTIZO y Ramón SOBRINO	

SECCIÓN II

Clarín y Posada: una amistad desde los prolegómenos del Grupo de Oviedo	127
Leopoldo TOLIVAR ALAS	

Alma mater	133
Ramón DURÁN RIVACOBA	

Transición democrática y filosofía del Derecho en España (1975-1982)	153
Benjamín RIVAYA	

Las lecciones del Quijote para una acción humanista en el siglo XXI: el arquetipo del caballero como modelo de virtud	171
Joan Francesc PONT CLEMENTE	

SECCIÓN III

Las competencias tributarias en el concierto económico con el País Vasco	185
Santiago ÁLVAREZ GARCÍA	

La prevención del delito fiscal a través de un <i>Compliance</i> penal Corporativo	203
Javier Gustavo FERNÁNDEZ TERUELO	

Recepción del derecho romano a causa del impago de un impuesto: año 1605 ...	215
Beatriz GARCÍA FUEYO y Justo GARCÍA SÁNCHEZ	

Recursos propios y gobernanza en la UE: una aproximación	229
Ana I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ	

Las operaciones vinculadas en las sociedades con profesionales	251
José PEDREIRA MENÉNDEZ	

España en bancarrota o lo que no es tradición es plagio	263
Francisco SOSA WAGNER	

Las operaciones vinculadas en las sociedades con profesionales

José Pedreira Menéndez

1. Introducción¹

Las retribuciones percibidas en las sociedades por socios que son profesionales llevan generando problemas desde hace catorce años con la entrada en vigor de la *Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio* (en adelante LIRPF), que modificó el régimen de cuantificación de las operaciones vinculadas, al remitir con carácter general al sistema existente en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS).

Hasta 2007, se había venido siguiendo el esquema existente en el artículo 45.2 del *Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, en el que se establecía que:

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por ciento de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

¹ El trabajo se ha realizado dentro del marco del proyecto nacional del Ministerio de Ciencia e Innovación PID2020-116096RB-I00

Por tanto, se presumía que la retribución pactada por la sociedad con el socio coincidía con el precio de mercado.

Ahora bien, a raíz de la entrada en vigor de la LIRPF, que modificó esta norma, se decidió poner el foco sobre este tipo de rentas.

Para la AEAT, las sociedades de profesionales son una fuente de elusión fiscal, como defiende en la Nota sobre *Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales* del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT de 26 de marzo de 2009, en la que afirma que «el único objeto de interponer estas sociedades es obtener una ilícita reducción de la carga fiscal que se deriva de los servicios profesionales prestados realmente por el profesional a la sociedad profesional». Este objetivo se consigue, a juicio de la Administración, a través de los siguientes medios:

- a) Se evita que los rendimientos obtenidos estén sometidos a retención, como ocurriría en caso de que los percibiera directamente el profesional.
- b) Los rendimientos tributan en el IS evitando la progresividad del IRPF.
- c) Las rentas se mantienen en la sociedad en tanto no sean objeto de distribución y, además, pueden servir para incurrir en gastos o inversiones que se corresponderían con la esfera particular de los socios o sus familiares.
- d) En la medida que en el capital de la sociedad figure el grupo familiar del profesional cuando se repartan los beneficios se puede atenuar la progresividad gracias al efecto *splitting*.

La AEAT utiliza unos razonamientos que, en mi opinión, carecen de fundamento legal por varias causas.

Por un lado, las retenciones no son más que el anticipo de una futura cuota tributaria, por lo que no reflejan la realidad de la obligación de contribuir.

La circunstancia de que los rendimientos queden sujetos a tributación en el IS puede parecer una ventaja, pero no es cierto. Hay que tener en cuenta que esas rentas, cuando sean distribuidas al socio, volverán a tributar en el IRPF, por lo que si sumamos ambos tipos de gravamen los contribuyentes no salen beneficiados con este esquema de doble tributación, en el que no existe ningún sistema para atenuar o corregir la misma. No debemos olvidar que se tributa al 25 por 100 en el IS y, posteriormente, cuando se reparte el dividendo se puede llegar a tributar a un 26 por 100 en el IRPF, lo que supone un 51 por 100 de tributación, un gravamen superior al existente en la escala general del IRPF.

El acumular rentas en la sociedad no plantea, a mi parecer, ningún reproche fiscal. Cuestión distinta es que la Administración deba inspeccionar cuáles son los gastos que se deduce la sociedad y aquí sí que radica buena parte del problema. El concepto de gasto deducible que se maneja en la LIS no tiene nada que ver con el restrictivo concepto de gasto que se contempla para las actividades empresariales y profesionales en el IRPF, donde cualquier utilización para necesidades privadas excluye la afectación del bien y la deducibilidad del gasto, lo que es fuente continua de problemas en las inspecciones de profesionales (uso de teléfonos, coches, etcétera.). Esta circunstancia es la que motiva muchas veces la constitución de sociedades. El tratamiento de los gastos deducibles debería unificarse en toda

la imposición directa y deberían establecerse reglas claras de proporcionalidad, salvo prueba en contrario, sobre la deducibilidad de ciertos gastos, cuya problemática es reiterada desde hace décadas. Un ejemplo de lo señalado ha sido la modificación del artículo 15.e) de la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades* (en adelante LIS) para considerar liberalidades no deducibles determinados gastos, estableciendo un límite objetivo para su deducibilidad, así se dice que: «los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo». Se podrá discutir si el límite es escaso, pero por lo menos existe una regla fija y objetiva.

La única ventaja real que se podría obtener es el *splitting*, pero no hay que olvidar que las empresas familiares gozan de importantes incentivos fiscales en nuestro ordenamiento. ¿Por qué no van a disfrutar de este incentivo las sociedades profesionales? No hay inconveniente en que el mecánico o el pastelero reparta los frutos de su negocio con el grupo familiar a través de la constitución de una sociedad, pero sí lo hay en que lo haga el arquitecto o el médico. Por lo menos, así lo consideran los autores de la nota de la AEAT.

La nota de la AEAT ha sido el detonante del inicio de una campaña intensiva, que aún continúa, contra las consideradas *sociedades profesionales* desde la perspectiva fiscal, que como veremos, no son las que tienen esta calificación mercantilmente. Si bien en un principio la Administración se dirigió contra deportistas y artistas, posteriormente amplió sus actuaciones a presentadores, abogados, médicos, odontólogos, etcétera., para más recientemente dirigirse contra cualquier sociedad en la que su titular sea un profesional, por ejemplo, empresas de reformas o urbanizadoras dirigidas por arquitectos.

Voy a exponer cuáles han sido las medidas de reacción de la AEAT frente a este tipo de sociedades, la opinión que han ido manifestando los tribunales y cuál es la situación hoy en día, ya que lejos de solucionarse el problema se está ampliando, a mi juicio de manera desbocada, por una desacertada doctrina del Tribunal Supremo. Este órgano jurisdiccional se ha escudado en que estamos ante una cuestión de prueba para no poner fin al debate, cuando realmente considero que es jurídico y se lo habían planteado muy bien en el Auto de admisión de 10 de mayo de 2018 (recurso núm. 6108/2017 ATS 5152/2018) cuando se le indicó que las cuestiones a resolver por la casación serían:

PRIMERA.- Determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

SEGUNDA.- Si la respuesta a la anterior cuestión fuera que no puede declararse la existencia de simulación, precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

Sin embargo, la STS de 17 de diciembre de 2019 (recurso núm. 6108/2017), no ha dado respuesta a las cuestiones planteadas por la Sección 1.^a en el Auto de admisión, evitando pronunciarse sobre una cuestión muy debatida y objeto de

múltiples inspecciones y contenciosos en los últimos doce años. El fallo se ha limitado a considerar que la existencia de la simulación es una cuestión fáctica que habrá de enjuiciarse caso a caso, con lo que dejan abierta la puerta a la litigiosidad hoy en día existente. Volveremos a ver pareceres discrepantes entre los distintos TSJ y Salas de la Audiencia Nacional, mientras aumenta la litigiosidad y la inseguridad jurídica para los contribuyentes, lo que contradice lo que se le pide a un Tribunal Supremo, que ha de ser el máximo responsable de la unidad de interpretación de la jurisprudencia en España. No debería extrañarnos que la cuestión planteada y no resuelta vuelva a ser objeto de revisión en casación en un futuro no muy lejano.

2. La consideración de la sociedad como una entidad simulada

La AEAT, en un primer momento, optó por considerar que estas sociedades eran entidades *simuladas*, atacando la existencia misma de la sociedad desde la perspectiva fiscal para así traspasar a cada uno de los socios profesionales los resultados de la sociedad. A juicio de la Administración este tipo de sociedades no aportan ningún valor a la relación establecida entre el profesional y el tercero que contrata sus servicios.

Cuando la sociedad carece de personal y de medios se ha venido considerando que la sociedad es simulada, como puede verse en la STS de 17 de diciembre de 2019 (recurso núm. 6108/2017) al indicar que:

los supuestos concretos sobre aquellos casos en que realmente la sociedad profesional no tiene causa sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso.

La jurisprudencia ampara acudir a la simulación en aquellos supuestos en los que la sociedad está vacía de todo contenido y es un mero instrumento de cobro del profesional.

El criterio jurisprudencial me parece desacertado porque la utilización de sociedades por profesionales para el desarrollo de sus actividades es algo lícito desde la perspectiva mercantil, como nos recuerda la *Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales*. Además, este tipo de sociedades, por sí mismas, ya aportan un valor añadido, como es la limitación de responsabilidad y el deslinde de los patrimonios personales y empresariales. Por consiguiente, las afirmaciones que se realizan en el sentido de que ejercer una actividad a través de una sociedad mercantil no aporta un valor añadido, al profesional persona física, creo que se desvirtúan por sí mismas. No obstante, si no se cuenta con empleados y estructura el Tribunal Supremo deja en manos de la Sala de instancia la decisión sobre si la entidad es simulada.

Hay Salas que no consideran que exista simulación en situaciones como la descrita, donde la sociedad carece de medios y el único personal es el socio, como puede verse en las STSJ Murcia de 29 de diciembre de 2014 (recurso núm.

286/2011) y varias posteriores en el mismo sentido y, sobre todo, en el ámbito penal, véase, por todas, la Sentencia núm. 139/2015, de 31 de marzo, del Juzgado núm. 27 de Madrid, en la que se recogen todos los argumentos y razonamientos que permiten sostener la admisibilidad de la actuación profesional a través de sociedades interpuestas.

La existencia de medios y empleados impide acudir a la figura de la simulación, como ha sido admitido por algunos TEAR, como el de Asturias, que, en su Resolución de 13 de agosto de 2020, niega que pueda existir simulación cuando la sociedad tiene alquilado un local y subcontrata a otros profesionales. En este sentido, afirma:

evidentemente, tratándose de una sociedad profesional, el peso fundamental de los servicios profesionales recae sobre el único socio profesional existente: el Sr. X. Pero, junto a este, la sociedad también subcontrata determinados servicios a otro profesional médico, en concreto D. L, que factura los servicios prestados a la clínica bajo el concepto de ayudante quirúrgico. Al margen de los citados medios humanos (profesionales médicos), la entidad cuenta con otro personal auxiliar (administrativa) que colabora en el normal desenvolvimiento de la actividad de una clínica médica. (...) Parece claro que la constitución de la sociedad por parte del matrimonio X-Y no puede ser calificada de negocio simulado: se trata de una operación real y lícita en cuanto que no prohibida por el ordenamiento jurídico, que tiene publicidad frente a terceros y unos efectos propios que exceden con creces del ámbito estrictamente tributario (el más claro es de la limitación de la responsabilidad de los socios). Respecto de la licitud de este tipo de sociedades baste con recordar el contenido del artículo 2 de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, al disponer que: «Las sociedades profesionales únicamente podrán tener por objeto el ejercicio en común de actividades profesionales y podrán desarrollarlas bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales». Por otro lado, tampoco se aprecia simulación alguna en la facturación efectuada por parte de la sociedad, la cual responde a efectivas prestaciones de servicios efectuadas con los medios (suficientes, como hemos visto) a disposición de la entidad. Reflejo de tales servicios son las facturas aportadas al efecto. No debemos olvidar que la búsqueda del ahorro fiscal constituye un objetivo perfectamente lícito: no existe principio alguno que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda Pública. Sobre dicha base, la opción de encarar la actividad empresarial o profesional como persona física o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, reviste especial trascendencia. En contra de la opinión defendida por la Inspección, a juicio de este Tribunal, no se aprecia simulación alguna.

Dada la dificultad que entraña probar la simulación absoluta de la sociedad, ya que algunas de ellas sí que aportan algún medio a sus socios y tienen existencia real en el tráfico jurídico, la AEAT ha variado sus argumentos y ha pasado a centrar el objeto de las comprobaciones en la valoración de las retribuciones percibidas por el socio de la sociedad, ya que, como he indicado, la LIRPF modificó el criterio de valoración de las operaciones vinculadas desde 2007.

3. La difícil valoración de las operaciones vinculadas en el IRPF

El recurso al régimen de operaciones vinculadas para atraer las rentas de la sociedad al IRPF del socio profesional plantea una dificultad de inicio, cómo valorar el trabajo que el profesional desarrolla en el seno de la sociedad.

No es fácil encontrar situaciones comparables, ya que la mayor parte de los servicios tienen, como elemento diferenciador, las cualidades personales del profesional que los presta. Esto determina, igualmente, que los rangos de valoración sean muy amplios, pudiéndose encontrar en el mercado -sin vinculación- precios muy dispares en función de quién sea el profesional que presta el servicio.

El artículo 18.4 LIS, prevé cinco métodos de determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas: precio libre comparable, coste incrementado, precio de reventa, distribución del resultado y margen neto operacional.

Estos métodos de determinación del valor de las operaciones vinculadas están más pensados para operaciones mercantiles entre sociedades vinculadas (matriz-filial) y no para las relaciones socio-sociedad. Tal situación ha llevado a que, como complemento a todo ello, en el artículo 18.6 LIS se establezca que el contribuyente 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, a una entidad vinculada cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que más del 75 por ciento 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.
- 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 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.
- c) 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.

Esta regla lo que viene a establecer es un estímulo para que las sociedades profesionales se autoimpongan un régimen de distribución de beneficios y tribu-

tación 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*.

En un primer momento, la AEAT optó por utilizar este sistema para determinar cuál debía ser la renta imputada en el IRPF del socio profesional.

Sin embargo, este sistema está pensado para que el contribuyente se acoja al mismo, no para que sea la Administración quien lo aplique y así se reconoció en la STS de 13 de octubre de 2010 (recurso núm. 14/2009). Desde ese momento, el recurso a este sistema por parte de la AEAT estaba condenado al fracaso y así ha ocurrido en multitud de litigios, como puede verse en la Resolución del TEAR de Asturias de 29 de octubre de 2019 (33/004410/2019) en la que se afirma: «En conclusión, y a juicio de este Tribunal, no resulta admisible que por parte de la Inspección se acuda a dicha regla presuntiva a modo de «atajo», para alcanzar el buscado «valor de mercado»».

Mayor rotundidad no cabe para poner fin a este sistema y cerrar esta vía a la AEAT.

4. El precio libre de comparable como valor de la retribución de la operación vinculada

Ante el problema de valoración existente la AEAT ha intentado acudir a la vía del artículo 18.4.a) LIS, esto es, el método del precio libre comparable, que es aquel:

por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

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

Este es el criterio mantenido por el TEAC, por ejemplo, en su Resolución de 11 de septiembre de 2014 (RG 5473/2012), en la que siendo el mismo servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes, se ha tomado el valor de esta segunda operación como comparable y se ha corregido el IRPF del socio.

La culminación de este modelo, desde la vertiente administrativa, se recoge en la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 en unificación de criterio, al establecer que:

Cuando 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 centralicen en la sociedad.

El TEAC, con una interpretación más que discutible, asume el criterio propuesto por la AEAT, y considera que el precio cobrado por la sociedad a un tercero es el importe del salario que se pagaría al trabajador/profesional que presta ese servicio a la sociedad, sin que quede margen operativo alguno para la sociedad. La conclusión a la que llega la Resolución del TEAC es autorizar a la Administración a que considere que el precio de la operación vinculada es el 100 por 100 del beneficio de la sociedad, cuando esta carezca de los medios materiales y humanos adecuados o el servicio se retribuya en tanto que tenga un carácter personalísimo. Por tanto, en ausencia de otro personal asalariado que no sea el trabajador/profesional/socio y careciendo la entidad de medios materiales adecuados (por lo general titularidad del local, equipos, etcétera.), cabría la imputación total del beneficio de la sociedad en concepto de pago salarial, sin margen alguno para la sociedad. En el fondo, se llega a la misma solución que cuando se declaraba la sociedad simulada, pero sin necesidad de probar tal simulación, más rápido para la AEAT.

De nuevo nos encontramos ante la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, que tanto abundan en el Derecho Financiero y Tributario: ¿Cuándo se carece de estos medios? ¿La sociedad que pone a disposición del abogado el ordenador, las bases de datos, las suscripciones a revistas, etcétera.; dispone de tales medios o carece de ellos? A juicio de la Administración, por lo general, existiría una carencia de medios. No obstante, la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, llega al extremo de indicar que de los ingresos obtenidos por la sociedad se han de deducir los gastos en los que esta incurre, por tanto, está reconociendo que algún medio tiene, aunque se le niegue. Posteriormente, procede a considerar ajustado a Derecho que se impute el beneficio íntegro al trabajador/profesional que, a su vez, es socio minoritario. Desde luego, no considero que este proceder tenga amparo en el artículo 18.4.a) LIS, la norma busca el precio que se pagaría por los servicios de ese trabajador/profesional en condiciones objetivas de mercado y ese importe no puede venir referenciado por los beneficios de la sociedad una vez descontados determinados gastos. ¿Vería razonable la AEAT que el sueldo de un director general de una empresa fluctuara anualmente en función de los resultados de la misma? Concluir que el precio libre comparable es equivalente al importe de los beneficios obtenidos por la sociedad me parece insostenible. Realmente se pretende establecer de facto un régimen de transparencia fiscal, sin que sea eso lo que ha querido la LIS al establecer las normas de operaciones vinculadas.

Las reglas de operaciones vinculadas tienen su origen en el intento de evitar el saqueo de los beneficios de las sociedades y su traslado a sociedades vinculadas residentes en otras jurisdicciones o en zonas de tributación más favorable. En definitiva, la norma pretende que la sociedad tribute por sus beneficios en el IS. Sin embargo, con la interpretación que se efectúa a través de la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 se está haciendo lo contrario, se utiliza la regla de las operaciones vinculadas para dejar sin objeto imponible a la sociedad en el IS.

La pregunta que hay que hacerse es si tiene sentido este tratamiento fiscal a las sociedades de profesionales. ¿Por qué establecer esta discriminación? Cuando un cocinero es bueno vamos a su local a comer, independientemente de que sea un mínimo lugar que pueda gestionar por sí solo o a través de una sociedad, que no carezca de más personal o como mucho un empleado a tiempo parcial, el camarero (equivalente a la secretaria del médico o abogado) y que el local se encuentre arrendado, incluidas sus instalaciones. Sin embargo, a nadie se le ocurre pensar que ese cocinero tenga que imputarse parte del beneficio de la sociedad en su IRPF y se acepta como gasto laboral la retribución del convenio del sector.

La Administración debe buscar cuál es el salario de un profesional de ese nivel en una entidad independiente y considerar que esa debe ser la retribución percibida, en caso de que no sea la que haya fijado el socio y la sociedad. Desde luego, lo que no puede haber es una fluctuación constante de la retribución vinculada al beneficio de la sociedad, recordemos que justamente eso es lo que se combatió con la STS 13 de noviembre de 2008 (recurso núm. 3991/2004) caso Mahou, ya que no se quería permitir dejar a la sociedad vacía de rendimientos a través de la retribución a los administradores.

La Administración debe ser coherente, si se han fijado normas para evitar vaciar los beneficios de la sociedad y su traspaso a otras sociedades o a los administradores, no se puede buscar ahora justamente lo contrario para penalizar a determinados sectores profesionales.

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

La SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 9 DE FEBRERO DE 2017 (recurso núm. 1/2015) analizó la tributación de una conocida presentadora y su relación con su sociedad. Los contratos firmados por la sociedad con una cadena televisiva para producir un programa exigían que la persona física fuera la presentadora. Con fundamento en esta cláusula la AEAT procedía a imputar el precio del contrato a la presentadora en su IRPF como comparable de la operación vinculada. Hay que indicar que la sociedad contaba con personal (guionista, redactora, ayudante de logística, dos ayudantes de redactor y conductor) y con medios, además de subcontratar diversos servicios profesionales. A juicio del Tribunal, aunque la presentación del programa fuera una prestación personalísima, el objeto del contrato era la dirección y producción del programa, algo complejo que no podía realizar una sola persona, de ahí que se contara con los medios personales y materiales. No cabe tomar los ingresos totales de la sociedad, restarles los gastos de personal, servicios, etcétera. e imputar el resto a la socia profesional como valor de mercado de su

prestación. Además, en uno de los ejercicios la presentadora no puede cumplir su función y es sustituida por su hija, también trabajadora de la sociedad, por lo que esta última cuenta con entidad suficiente para desarrollar la actividad contratada por las distintas televisiones y emisoras. En definitiva, se rechaza el modelo utilizado por la AEAT.

Este criterio se ha reiterado en la SENTENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL DE 4 DE ENERO DE 2021 (recurso núm. 1092/2017) que ha analizado la situación de otro famoso presentador. La AEAT, igual que en el caso anterior, consideró que estaba en presencia de unos servicios de carácter personalísimo, por lo que procede a determinar que los ingresos de terceros obtenidos por la sociedad, descontados los gastos relacionados con los mismos, son el valor de la contraprestación que debe llevar el socio a su IRPF como valor de su prestación de servicios. La sociedad contaba con medios humanos (12 empleados) y materiales, como reconoce la propia AEAT. Tras analizar los ingresos de la sociedad se prueba, sin lugar a duda, que uno de los programas por los que se paga a la sociedad lo presenta un robot, sin intervención de ningún tipo del presentador. Pues bien, pese a ello, la AEAT se empeñó en imputar los beneficios de la sociedad al socio profesional.

Frente al proceder administrativo, el Tribunal afirma que:

Una primera conclusión que debemos extraer de los preceptos indicados, es que no es posible operar como lo hace la Administración, esto es, separando, por una parte, la actividad de la sociedad, y por otra, la actividad que en favor de la sociedad realiza el socio que en este caso es también administrador único. Por lo tanto, no es posible valorar separadamente la actividad que realiza la sociedad y la actividad que realiza el socio en favor de dicha sociedad, pues la valoración de esta última actividad, debe realizarse conforme a las reglas de las operaciones vinculadas». Para a continuación indicar que: «Sin ninguna duda la Administración puede valorar las operaciones vinculadas entre el Sr.A y la sociedad actora, pero la exclusión que realiza de la entidad societaria en relación a los servicios prestados a la COPE, no encuentra fundamento ni fáctico, ni jurídico, pues no existe norma alguna que autorice a realizar la dicotomía entre el trabajo del socio de la sociedad profesional y esta, cuando la actividad se realiza en el ámbito de la actividad profesional de la entidad». (...) «La Administración parte de que todos los servicios prestados a la cadena COPE, lo son de carácter personalísimo del Sr.A, y por lo tanto fija la retribución percibida de la cadena, como el valor de la prestación del socio a la sociedad. Ya hemos visto que esta forma de operar no encuentra justificación ni fáctica ni jurídica.

Y la Audiencia Nacional concluye:

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

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

5. La evolución hacia el método del coste incrementado

Los fallos judiciales descritos no hacen plantearse a la AEAT la necesidad de buscar parámetros objetivos y consensuados que puedan llevarse a una reforma tributaria. Al contrario, recientemente, se ha lanzado a explorar un nuevo sistema para llegar al mismo resultado: imputar los beneficios de la sociedad al socio profesional.

En recientes procedimientos de Inspección de la AEAT, en sociedades que ejercen una actividad económica, como puede ser la rehabilitación de inmuebles, dirigidas por un socio profesional (arquitecto), entiende que también se está en presencia de sociedades profesionales y que debe buscar el valor del servicio profesional como operación vinculada. En breve veremos que el criterio se expande al cocinero o el mecánico de mis anteriores ejemplos, la AEAT quiere poner fin a la existencia de PYMES con forma societaria, según parece.

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

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

Hasta aquí nada nuevo, el cambio radica en que la AEAT acude al artículo 18.4.b LIS y al método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

La AEAT no acude al método del precio libre comparable porque la sociedad contrata a otros arquitectos (profesionales autónomos independientes) por cuantías inferiores a la que paga al socio y, además, a medida que aumenta la facturación cada año se contrata a más profesionales autónomos, «por lo que

estos profesionales sí que aportan un valor añadido a la labor realizada por el socio». Como son conocedores de la doctrina jurisprudencial de la Audiencia Nacional, quieren evitarla.

A mi juicio, la AEAT no puede tener mayor imaginación. ¿Cuál es el valor de adquisición o coste de producción de los servicios de un arquitecto? ¿Lo que le ha costado formarse? Pues no, la AEAT parte de los ingresos de la sociedad por servicios, excluyendo los ingresos financieros, descuenta los costes incurridos en el ejercicio y con ello determina, a su parecer, el margen a aplicar. Sinceramente, ¿esto es el valor de adquisición del servicio para la sociedad del que se debe partir para valorar la operación vinculada?, lo dudo mucho. Estoy seguro de cómo terminará la historia, pero nos queda un largo camino, oficina técnica, TEAR, TEAC, AN y quién sabe si TS. Años de incertidumbre para el contribuyente, con el consiguiente malestar, costes de abogado, avales o anticipo de pago de la deuda, etcétera.

6. Conclusión

La AEAT se ha empeñado en resucitar el régimen de transparencia fiscal en las sociedades en las que su máximo accionista sea un profesional, sin tener en cuenta que la LIS ha erradicado este régimen.

A mi juicio, no existe motivo alguno para esta persecución y lo único a lo que conduce es a que los profesionales que pueden se deslocalicen fuera de España. En un entorno cada vez más digital la AEAT se aferra a querer sujetar a tributación de forma inmediata y abusiva a los profesionales, sin darles opción a planificar sus inversiones o a diferir sus ingresos. Los rectores de la AEAT deberían elevarse un poco, olvidarse de los resultados falsos de descubrimiento de deuda, que acaban en litigios muchos perdidos, y ver qué país queremos en el medio y largo plazo. No se pueden fomentar las políticas de emprendimiento y, al mismo tiempo, desesperanzar fiscalmente a los profesionales que se atreven a emprender con regímenes oscuros y llenos de incertidumbre. La seguridad jurídica y yo añadiría la seguridad fiscal son más necesarios hoy que nunca.