

Profesionales: cómo actuar ante las inspecciones tributarias

Guía: qué hacer ante las inspecciones tributarias de las sociedades profesionales

FISCALIDAD/ Los contribuyentes que desarrollan actividades profesionales a través de sociedades, como es el caso por ejemplo de los abogados, están en el foco de la Agencia Tributaria. Es importante una buena planificación para evitar sustos.

Elías Horcajo Meneses

Es recurrente dentro de los planes de inspección anuales que se preste atención a aquellos contribuyentes que desarrollan actividades profesionales a través de sociedades. En estos casos, la AEAT pone su atención en analizar si la entidad pudiera ser una entidad total o parcialmente interpuesta en la que se remansan, a tipo más reducido, las rentas derivadas del ejercicio de la actividad profesional.

¿Qué es lo que hace la Inspección Tributaria?

Cuando la entidad es totalmente interpuesta, la Inspección acude a la figura de la simulación tributaria (art. 16 LGT) para expulsar del ámbito tributario a la entidad e imputar la totalidad de las rentas en esta remansada a la persona física: la persona que verdaderamente desarrolla la actividad, asume los riesgos económicos de la misma y pone los medios para ello. En estos casos, la totalidad del beneficio obtenido por la entidad se atribuye por la Inspección al profesional.

Sin embargo, cuando la entidad cuenta con medios materiales y personales ajenos a los del profesional –a la vez es titular total o parcial de las acciones de la entidad–, la Inspección de los Tributos opta por el régimen de operaciones vinculadas, en buena lógica, siguiendo la obligación que se deriva de la doctrina del Tribunal Supremo –sentencias de 9 de febrero y 26 de julio de 2022– que exige aplicar el régimen de operaciones vinculadas a cualquier operación entre sujetos vinculados. En estos casos se observa, de manera recurrente, que la Inspección deja en la entidad una parte muy pequeña de los beneficios que se obtienen por la prestación de servicios profesionales a terceros, mientras que la mayor parte son imputados al profesional o profesionales para su tributación en el IRPF. Ello genera cantidades a devolver a la sociedad por el Impuesto

sobre Sociedades previamente pagado y cantidades a ingresar en el IRPF de los socios profesionales.

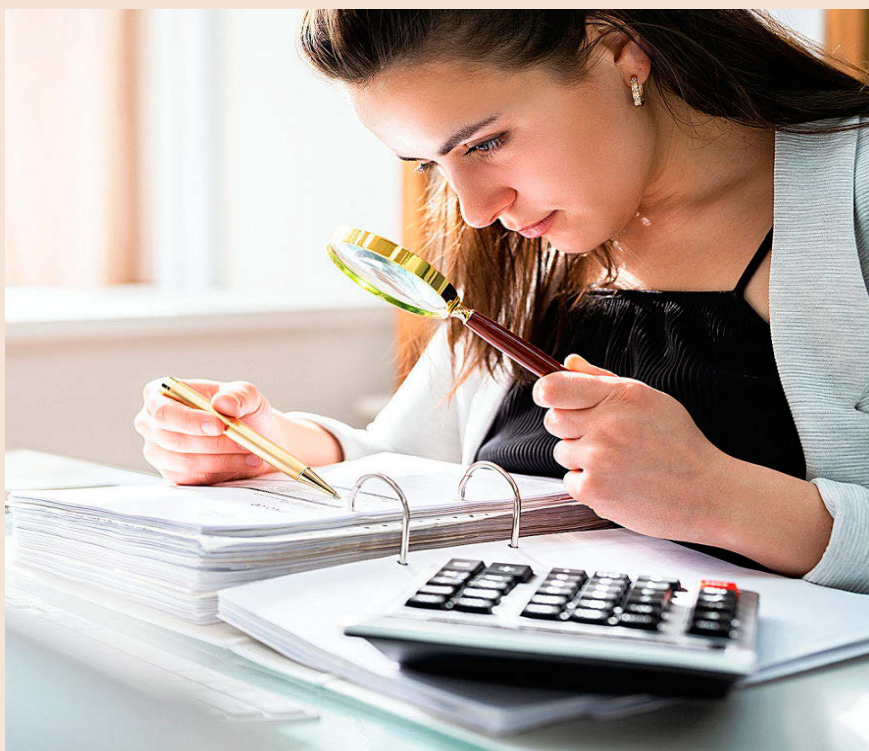
¿Cuál es la fundamentación aducida por la Inspección Tributaria?

En el primer caso, en tanto la entidad no cuenta con medios personales distintos del propio socio, la actividad desempeñada por este constituye requisito imprescindible para que la entidad produzca ingresos, luego –a efectos fiscales– toda la renta se atribuye al socio como si este la hubiere generado directamente.

En el segundo caso, la fundamentación aducida por la Inspección de los Tributos cuando aplica el régimen de operaciones vinculadas se halla –en buena medida– basada en la presunción de que el profesional intervino personalmente en los servicios prestados por la entidad a terceros. Para ello la Inspección deduce por medio de signos externos –promoción en páginas web de los profesionales, existencia de medios materiales y personales internos en la entidad calificados de no “demasiado amplios” o no “autónomos para la creación de valor”, retribuciones bajas del personal laboral, etc.– que se estaría en presencia de servicios personalísimos del profesional, es decir, que sin este el servicio no podría prestarse a terceros.

¿Qué hacer en el curso de una Inspección tributaria ante este tipo de situaciones?

En presencia de simulación tributaria, la doctrina jurisprudencial es casi unánime al considerar que la finalidad perseguida con la creación de la entidad es la búsqueda de una ventaja fiscal indebida: la tributación a un tipo efectivo en el IRPF inferior al que resultaría de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, en estos casos de evidente aprovechamiento fiscal de la interposición de una enti-



Las sociedades profesionales están en el punto de mira de la Inspección de Hacienda.

Si la sociedad es interpuesta, el beneficio obtenido se atribuye al profesional

Cuando se cuenta con medios ajenos, la AEAT deja en la entidad una pequeña parte del beneficio

identificar los sujetos vinculados intervinientes y la operación concreta realizada. Este tipo de informes constituye contraprueba de aquella –normalmente indiciaria– puesta de manifiesto por la Inspección.

¿Por qué sí cabe oposición a la imputación de una operación vinculada en la liquidación administrativa?

El régimen de operaciones vinculadas parametrizado por la OCDE no se basa, nunca, en presunciones. El cuerpo de presunciones tributarias previsto en la Ley General Tributaria no se aplica, en virtud del principio de especialidad, al ámbito objetivo de las operaciones vinculadas.

La operación vinculada existirá o no, pero nunca se presumirá, pues reiteradamente las directrices de la OCDE exigen que se precise la “operación efectiva”. Y ello, con carácter general, se efectúa operación a operación, salvo en aquellos casos en que se esté en presencia clara de servicios de igual género y entre iguales sujetos vinculados, las cuales podrán agregarse.

Así, a título de ejemplo, si un bien de titularidad de una sociedad es susceptible de uso por su socio, ello no se traduce en la existencia de una operación vinculada, a menos que el socio haga uso del bien. Si hace uso del mismo, se habrá producido una prestación de servicios de la sociedad en favor del socio que, caso de no ser remunerada o de serlo a un precio alejado de aquel que pudiese considerarse objetivo, es suscep-

Cuando se imputa una simulación, el régimen sancionador es extremadamente duro

tible de regularización fiscal bilateral –renta en la entidad y gasto no deducible en el socio– por medio del régimen de operaciones vinculadas. Si el socio no hace uso del bien, ello no se traduce en renta imponible, sin perjuicio de que la Inspección pudiere poner en tela de juicio la afectación al ejercicio de la actividad económica del mencionado bien y por tanto negar la deducibilidad fiscal en la entidad de los gastos que su titularidad comporte.

Pues bien, se observa un comportamiento mimético por la Inspección tributaria en la regularización fiscal de los profesionales, mediante el uso de presunciones no legales alejadas de la doctrina internacional en materia de precios de transferencia que demanda precisar la operación efectiva realizada entre las partes vinculadas, esto es, pruebas concretas y claras de que los servicios son prestados por el profesional a quien se imputa la renta.

¿Y qué ocurre con las sanciones tributarias en estos casos?

Cuando lo que se imputa es una simulación, el régimen sancionador es extremadamente duro, pues la interposición de sociedades con finalidad defraudatoria es considerada por la Ley General Tributaria como circunstancia dirimente para calificar la infracción tributaria cometida como muy grave. Ello comporta que el porcentaje de sanción mínima a imponer sobre la cuota tributaria dejada de ingresar en el IRPF a la Hacienda Pública comience en el 100%. No obstante, este 100% se gira sobre la cuota tributaria dejada de ingresar en el IRPF minorada en la cuota del Impuesto sobre Sociedades indebidamente ingresado al utilizar de manera artificiosa la entidad, tal y como ha venido a establecer la doctrina del Tribunal Supremo –sentencia de 8 de Junio de 2023–, lo que permite reducir el impacto en términos sancionadores respecto de las sanciones tributarias que con carácter previo a esta doctrina estaba imponiendo la Inspección tributaria.

En el caso de que la Inspección aplicare el régimen de operaciones vinculadas, en tanto este se apoya en el

El régimen de operaciones vinculadas no se basa, nunca, en presunciones

principio de plena competencia o de valor de mercado, no siendo este valor unívoco y exacto –STS 23 mayo 2018–, la diferencia valorativa positiva entre los servicios prestados por el profesional y los declarados por el mismo no refleja ni puede reflejar una actitud negligente o culposa por el contribuyente que habilite la imposición de sanción tributaria, salvo que la diferencia valorativa fuere tal que el precio pactado por sus servicios se hallare alejado de un intervalo de precios de mercado o razonables. Si ocurriera esto último, la Inspección se hallaría facultada para sancionar, bien aplicando la Ley General Tributaria, bien aplicando el artículo 18.13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando no se disponga de documentación explicativa del precio pactado entre sujetos vinculados. Se observa, sin embargo, que la Inspección sanciona ante la existencia de una mera diferencia valorativa, siendo ello una sanción por el mero resultado de la liquidación que se halla prohibida por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo.

¿Qué planificación adoptar?

En el caso de entidades carentes de medios materiales y personales al margen de los socios profesionales, la totalidad del beneficio deberá atribuirse al profesional vía facturación, sin perjuicio de que mercantilmente la entidad pueda seguir operando.

En el caso de entidades profesionales que cuenten con medios materiales y personales ajenos a los de sus socios profesionales, será necesario establecer una política de precios pactados y una documentación comprensiva de la misma que permita fijar un rango de precios de plena competencia determinante de la distribución de los beneficios obtenidos entre la entidad y sus socios profesionales. Con ello se asegura una oposición fundamentada a la posible liquidación administrativa por diferencias valorativas y se elimina la posibilidad de que la Inspección imponga sanciones tributarias.

Socio del Área Fiscal de Garrido, Director del Departamento de Precios de Transferencia