

# **TRABAJO DE FIN DE MÁSTER:**

## **DICTAMEN JURÍDICO SOBRE SI EL EJERCICIO DE LA ABOGACÍA A TRAVÉS DE UNA SOCIEDAD PROFESIONAL RESPONDE A UNA PLANIFICACIÓN FISCAL LEGÍTIMA O CONSTITUYE UN SUPUESTO DE SIMULACIÓN FISCAL.**

Por

Daniel Moguel Ruiz

Correo electrónico: [daniel.moguelruiz@alum.uca.es](mailto:daniel.moguelruiz@alum.uca.es)

Dirigido por

Dr. Francisco Miguel Carrasco González



Trabajo de Fin de Máster

Presentado a la Facultad de Derecho de la Universidad de Cádiz como requisito parcial para la obtención del Máster en Abogacía y Procura.

En el Departamento de Derecho Público.

Jerez de la Frontera, 2025.

**OBJETO DEL DICTAMEN:**

Realizar un análisis jurídico detallado sobre si el uso de una sociedad interpuesta por parte de dos abogados, como medio para ejercer su profesión, constituye un supuesto de planificación tributaria legítima o puede considerarse una simulación fiscal, y exponer las consecuencias que pudieran derivarse para los interesados en el supuesto de que su actuación sea considerada por la Administración tributaria una simulación fiscal.

**ANTECEDENTES DE HECHO:**

1. D. JOSE MARÍA DULCE SALADO y D. MANUEL CALVO PEINADO<sup>1</sup> (en adelante, los interesados) son dos abogados españoles, residentes en la ciudad de Cádiz, graduados en Derecho y en el Máster en Abogacía y Procura, debidamente habilitados y colegiados para el ejercicio de la profesión de la abogacía.

2. Los interesados son especialistas en Derecho laboral y se dedican profesionalmente al asesoramiento jurídico-laboral de empresas y trabajadores, así como a su defensa y representación en juicios y actos de conciliación.

3. Los interesados iniciaron su ejercicio profesional en el año 2010 de forma individual, esto es, cada uno de ellos ejerció su profesión por cuenta propia como autónomo, dándose de alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social para Trabajadores Autónomos (RETA) e incluyendo los rendimientos obtenidos por el ejercicio de la actividad en la Base Imponible general del IRPF como Rendimientos de la Actividad Económica (RAE).

4. Cada interesado contaba con su propia cartera de clientes, su propio despacho profesional, ubicado en diferentes municipios de la provincia de Cádiz (Cádiz y Jerez de la Frontera), previstos de material de oficina (ordenadores, impresoras-escáner...) para el

---

<sup>1</sup> Para la redacción de este Dictamen Jurídico se han empleado nombres ficticios que no se corresponden con el de los clientes reales que han solicitado su elaboración.

ejercicio de la profesión. Asimismo, cada interesado tenía contratado su propio personal auxiliar administrativo.

5. En el año 2021 los interesados colaboraron en el despacho de varios asuntos de gran trascendencia económica, por lo que ambos obtuvieron rendimientos netos derivados de la actividad económica por importe igual a 120.000,00 euros. De modo que, la base imponible general del IRPF en el ejercicio 2021, declarada por cada uno de ellos, alcanzaba los 120.000,00 euros. Así, pues, cada interesado presentó una autoliquidación del IRPF 2021 con una Base Liquidable General igual a 114.450,00 euros (resultantes de minorar la Base Imponible general (BIG) de cada interesado en 5.550 euros, relativos al Mínimo Personal). Por lo que, la cuota íntegra estatal, según lo dispuesto en el artículo 62 y 63 de la LIRPF, alcanzó la cuantía de 20.674,75 euros. Estas cantidades se alcanzaron aplicando a la Base Liquidable General (BLG) los tipos impositivos progresivos del artículo 63.1. 1º de la LIRPF. En relación con la cuota íntegra autonómica, ésta se determinó en una cuantía igual a 20.557,20 euros de conformidad con el artículo 23 de la Ley 5/2021 de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. De modo que, la cuota líquida total del impuesto alcanzó, para ambos interesados, la cuantía de 41.231,95 euros.

6. Durante el ejercicio 2022 los interesados obtuvieron individualmente un rendimiento neto derivado del ejercicio de la actividad económica (abogacía) igual a 200.000,00 euros, por lo que, esta cuantía pasó a constituir la BIG del IRPF 2022 de cada interesado. Así, pues, cada interesado declaró en el ejercicio 2022 una BLG igual a 194.450,00 euros (resultantes de minorar la BIG de cada interesado en 5.550 euros, relativos al Mínimo Personal). Por lo que, la cuota íntegra estatal, según lo dispuesto en el artículo 62 y 63 de la LIRPF, alcanzó la cuantía de 38.674,75 euros. Estas cantidades se alcanzaron aplicando a la BLG los tipos impositivos progresivos del artículo 63.1. 1º de la LIRPF. En relación con la cuota íntegra autonómica, ésta se determinó en una cuantía igual a 38.557,20 euros, de conformidad con el artículo 23 de la Ley 5/2021 de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. De modo que, la cuota líquida total del impuesto alcanzó, para cada interesado, la cuantía de 77.231,95 euros.

7. Después de que otros compañeros recomendaran a los interesados constituir una sociedad limitada para el ejercicio de la profesión, para así evitar la tributación de los rendimientos derivados del ejercicio de la actividad económica en el IRPF y que estos

pasaran a tributar por el Impuesto de Sociedades (IS) a un tipo fijo no superior al 25%, los interesados otorgaron la escritura pública de constitución de IURISDICTIO Sociedad Limitada Profesional (IURISDICTIO SLP) el 02 de enero de 2023. Cada interesado (ahora socio) posee el 50,00% de las participaciones sociales de la sociedad. La aportación de cada socio a la sociedad ha consistido en el bien inmueble (despacho) donde cada uno de ellos ejercía su actividad y en una determinada suma de dinero para paliar las diferencias entre el valor de los inmuebles, de modo que, cada uno de ellos ha realizado una aportación de capital por un valor de 150.000,00 euros. Además, en los estatutos de la sociedad se incluyó una cláusula por la cual los socios profesionales quedaban obligados a realizar una prestación accesoria, consistente en la prestación de sus servicios profesionales a través de la sociedad. Por otro lado, en los estatutos se fijó el domicilio social en la C/Caballero sin caballo S/n, de Jerez de la Frontera; Cádiz. Dicha ubicación coincide con el emplazamiento en el que se encontraba, anteriormente, el despacho profesional del Sr. CALVO PEINADO.

8. Una vez constituida la sociedad, ésta ha adquirido nuevo material de oficina y de ofimática, con el fin de permitir a sus socios desempeñar la profesión de una forma más actualizada y telemática. Asimismo, una vez constituida la sociedad, el personal administrativo, que anteriormente prestaba sus servicios a los distintos socios en sus respectivos despachos, ahora, ha pasado a ser contratado por la sociedad, sin embargo, físicamente, siguen desarrollando su trabajo en sus respectivos destinos (Cádiz y Jerez de la Frontera).

9. Cada socio ha mantenido en la práctica su cartera de clientes, no obstante, tras la creación de la sociedad, los dos abogados colaboran asiduamente en el despacho de asuntos. Las facturas por los servicios prestados por los socios se emiten a nombre de la sociedad IURISDICTIO SLP. Asimismo, la sociedad cuenta con una página web que permite a nuevos clientes solicitar el servicio de asesoría y asistencia jurídica en distintas localidades (Cádiz y Jerez de la Frontera).

10. IURISDICTIO SLP tributó por el Impuesto de Sociedades (IS) del ejercicio 2023. La Sociedad presentó en dicho ejercicio un resultado contable, conforme al Código de Comercio, que arrojaba un beneficio de 350.000,00 euros.

11. La Sociedad determinó la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades aplicando el método de estimación directa, por lo que su Base Imponible fue de 340.000 euros, resultante de reducir los 350.000 euros del resultado contable en 10.000 euros (en concepto de amortizaciones de edificios de servicios, de mobiliario y de equipos electrónicos). De conformidad con el artículo 30 de la Ley del Impuesto de Sociedades, la cuota íntegra de IURISDICTIO SLP en el ejercicio 2023 fue de 78.200 euros (resultante de aplicar el tipo reducido del 23% previsto en el artículo 29.1 de la LIS a la base imponible, dicho tipo resulta aplicable porque el Importe Neto de la Cifra de Negocios de la Sociedad en el año 2023 fue de 500.000 euros). Resultando una cuota líquida de 78.200 euros.

12. En el ejercicio 2023 la Sociedad IURISDICTIO SLP obtuvo un beneficio neto de 271.800 euros. De los cuales, 100.000,00 euros fueron repartidos en el ejercicio 2024 entre sus socios, en concepto de dividendos. Sin embargo, los restantes 171.800,00 euros se retuvieron en el patrimonio de la sociedad, dando lugar a un remansamiento de rentas.

13. Los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO obtuvieron en el ejercicio 2023 un rendimiento neto derivado del ejercicio de su actividad económica de 45.000,00 euros, que incluyeron en su autoliquidación del IRPF 2023. Dichos rendimientos fueron los únicos incluidos en la base imponible del impuesto, por tanto, resultó una cuota total del IRPF igual a 9.135,55 euros.

14. En el ejercicio 2024, IURISDICTIO SLP obtuvo un resultado contable igual a 400.000 euros. La base imponible del IS en el ejercicio 2024 fue igual a 380.000 euros (resultante de deducir a 400.000 euros, 20.000 euros en concepto de amortización de bienes inmuebles destinados a servicios, material y equipos informáticos). Por tanto, la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades en el ejercicio 2024 arrojó una cuota de 87.400 euros. En el ejercicio 2024, IURISDICTIO SLP obtuvo un beneficio neto igual a 312.600 euros, de los cuales 200.000 euros han sido repartidos en el ejercicio 2025 entre sus socios, en concepto de dividendos. Sin embargo, los restantes 112.600 euros se retuvieron en el patrimonio de la sociedad, dando lugar a un remansamiento de rentas.

15. En el ejercicio 2024, los socios obtuvieron rendimientos de la actividad económica por un importe de 45.000 euros, además, incluyeron en su autoliquidación los dividendos repartidos por la sociedad (50.000,00 euros por socio) con cargo a los beneficios del año

2023. De modo que, en este ejercicio la base imponible del IRPF de los socios estaba constituida por rendimientos de la actividad económica y rendimientos del capital mobiliario, incluyéndose estos últimos en la base imponible del ahorro. De la autoliquidación presentada por los socios en el ejercicio 2024, resulta una cuota total de 17.247,55 euros.

16. En el ejercicio 2025, la Sociedad IURISDICTIO SLP ha prestado sus servicios a un cliente que ha sido sancionado administrativamente por la Administración tributaria por simulación fiscal, prevista en el artículo 16 de la Ley General Tributaria (LGT). Debido a que el cliente, actor profesional, decidió constituir una sociedad limitada unipersonal en el año 2016 para gestionar, a través de esta, los contratos de cesión de derechos de su propia imagen. En marzo del año 2020 se le notificó el inicio de un procedimiento de inspección por las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2016, 2017 y 2018. Más adelante, en junio de 2020, se le comunicó, en calidad de socio único y administrador de la sociedad, el inicio de un procedimiento de inspección contra ésta por las liquidaciones del IS de los ejercicios 2016, 2017 y 2018. Finalmente, el actuario de la Administración tributaria concluyó que la sociedad constituida por el actor debía considerarse una sociedad interpuesta, constituida con el único fin ilegítimo de permitir al actor obtener una reducción del gravamen soportado en sus autoliquidaciones del IRPF, pues, existía una importante diferencia entre las cantidades que la sociedad facturaba a las empresas que contrataban los servicios del actor y la cantidad que la sociedad distribuía a éste en concepto de dividendos. Para alcanzar esta conclusión, el Inspector consideró que la sociedad no desarrollaba una actividad real, ni aportaba valor alguno al ejercicio de la profesión por parte del socio, además, la sociedad no contaba con ningún recurso material ni humano que le permitiese desarrollar la actividad profesional.

El cliente comentó a los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO que suscribió un acta de disconformidad con la propuesta de regularización hecha por el inspector, pues, alegó que el ejercicio de su profesión a través de una sociedad era una opción tributaria legítima, sin embargo, el acto de liquidación practicado por el órgano competente tuvo a bien desestimar las alegaciones planteadas por el interesado y asumir en su totalidad la propuesta de regularización elaborada por el inspector actuante en el procedimiento. De modo que, en dicho acto de liquidación se acordó que las rentas obtenidas por la sociedad interpuesta derivadas de la cesión de los derechos de imagen del interesado que, además ocupaba la posición de socio único y administrador de la sociedad, debían haberse

imputado directamente al socio como Rendimientos de la Actividad Económica (RAE), quien debía haber incluido dichas cantidades en su autoliquidación del IRPF de los ejercicios 2016, 2017 y 2018. Por tanto, las liquidaciones del IRPF de los ejercicios señalados practicadas por el actuario incluyen los rendimientos indebidamente imputados a la sociedad interpuesta, más el correspondiente interés de demora.

En las diferentes actas de inspección el actuario puso de manifiesto que concurrían indicios que permitían sospechar la comisión de infracciones tributarias por parte del interesado. En este sentido, el actuario alcanzó la conclusión de que por medio de la simulación fiscal el obligado tributario habría defraudado a la Hacienda Pública 110.000 euros, en 2016, 100.000 euros, en 2017, y 150.000 euros, en 2018. Por lo que, se iniciaron dos procedimientos sancionadores para investigar las infracciones cometidas en los ejercicios 2016 y 2017, estos procedimientos finalizaron con dos resoluciones, una por cada ejercicio, que contenía una propuesta de sanción pecuniaria de 150.000 euros y 130.000 euros respectivamente, por la comisión, de una infracción muy grave prevista en el artículo 191. De la LGT, en relación con el artículo 184.3 del mismo cuerpo normativo.

Con respecto al año 2018, al superar la cuantía defraudada los 120.000 euros, se pasó el tanto de culpa al Ministerio Fiscal y, finalmente, el interesado fue condenado por un delito contra la Hacienda Pública a 3 años de prisión y una pena multa de 300.000 euros.

17. Los Sres. DULCE SALADO y CALVO PEINADO, consideran que su situación pudiera ser similar a la de su cliente. Por ello, y con el fin de evitar una posible sanción por parte de la Administración tributaria o la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, contratan mis servicios para que elabore un dictamen jurídico en el que analice de forma pormenorizada las cuestiones jurídicas que se exponen a continuación.

## CUESTIONES JURÍDICAS PLANTEADAS:

1. ¿Cuáles son los criterios en los que se basan la Administración tributaria, los Tribunales Económico-Administrativos y los órganos jurisdiccionales para determinar que el uso de una sociedad como medio para ejercer una profesión constituye un supuesto de simulación fiscal?

2. ¿Son esos criterios aplicables a una sociedad profesional que ejerce una actividad de carácter *intuitu personae* como la abogacía en la que la actividad principal es ejercida esencialmente por los socios profesionales sin necesidad de otros bienes accesorios?

3. Analizando los datos de IURISDICTIO SLP, ¿puede alcanzarse la conclusión de que su constitución responde a una planificación fiscal legítima de los interesados o presenta rasgos de ser una simulación fiscal?

4. ¿Cuál es el procedimiento a través del cual la Administración tributaria puede comprobar si el uso de una sociedad interpuesta para el ejercicio de una profesión constituye un supuesto de simulación? En dicho procedimiento, ¿quién tiene la carga de la prueba? ¿Hay algún límite temporal para llevar a cabo dicha comprobación?

5. ¿Cuáles son las consecuencias de emplear una sociedad interpuesta de forma simulada? ¿Solo una sanción administrativa? ¿Cabe la posibilidad de exigir responsabilidad penal a los obligados tributarios? ¿Cabe la regularización voluntaria antes de que se inicie el procedimiento de inspección? ¿Hay algún modo de evitar una posible sanción? ¿Y en el caso de que ya se hubiese iniciado el procedimiento de inspección?

6. ¿Qué ocurre con las autoliquidaciones y pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (IS) indebidamente ingresados por IURISDICTIO SLP durante la situación de simulación? ¿Esas cantidades pueden aminorar la liquidación derivada del procedimiento de inspección?

## **NORMATIVA APLICABLE, JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA**

### **ADMINISTRATIVA:**

La normativa empleada para la elaboración de este dictamen, así como la jurisprudencia consultada para dar respuesta a las cuestiones jurídicas planteadas por los interesados, se encuentran relacionadas en el ANEXO que se acompaña a este escrito jurídico.

Asimismo, a lo largo de todo el dictamen aparecen referenciados los preceptos normativos, las resoluciones económico-administrativas y las resoluciones judiciales relacionados con el contenido del trabajo.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS:**

1. **PRIMERO.** – En relación con la primera cuestión planteada por los interesados, cabe destacar, con carácter introductorio y contextual, que existen múltiples formas de ejercer la profesión de la abogacía: trabajador por cuenta propia (abogado con despacho individual o miembro de un despacho colectivo), trabajador por cuenta ajena con una relación laboral común (abogado de empresa) o especial (abogado contratado por un despacho profesional) y, por último, también cabe el ejercicio de la profesión a través de una persona jurídica, es decir, a través de una sociedad profesional con independencia de la naturaleza de ésta (ya sea civil o mercantil).

Todas y cada una de estas formas se encuentran reguladas en el Título III del Real Decreto 135/2021, de 02 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española.

De modo que, el ejercicio de la abogacía a través de una sociedad profesional es, a priori, una opción completamente legítima. Por tanto, desde el punto de vista del Derecho Tributario, el ejercicio de la abogacía mediante una sociedad profesional debe considerarse una planificación fiscal válida, encajable dentro del marco legal tributario. En este sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en su sentencia núm. 27/2015, de 26 de enero:

*En este momento debe aclararse lo que debe entenderse por la llamada economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro de la legalidad, le permite reducir su coste fiscal. La opción de encarar la actividad empresarial 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, puede ser importante.*

Sin embargo, en numerosas ocasiones, la doctrina administrativa<sup>2</sup> y la jurisprudencia<sup>3</sup> han llegado a la conclusión de que los interesados que ejercen su profesión a través de una sociedad mercantil no buscan, en puridad, alcanzar determinados fines legítimos, sino que, única y exclusivamente, persiguen una ventaja fiscal ilegítima. Para ello, simulan que el ejercicio de su actividad se produce a través de una sociedad, pero con el único objetivo de disfrutar de determinadas ventajas fiscales, sin que realmente la sociedad participe de forma activa en el ejercicio de la profesión ni se persiga ningún otro fin legítimo con su creación, en estos supuestos, la sociedad se constituiría como un simple testaferro, esto es, una simple formalidad jurídica.

Así las cosas, en caso de que la Administración tributaria acredite que la sociedad no participa realmente en el ejercicio de la actividad económica, la creación de una sociedad interpuesta para el supuesto desarrollo de la profesión constituiría un supuesto de simulación fiscal, pues, se estaría tratando de ocultar, mediante el empleo de un testaferro, la forma en la que realmente se ejerce la actividad económica por parte del profesional, con el único fin de obtener una ventaja fiscal ilegítima. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo<sup>4</sup>:

*Como sostiene el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución, de lo que se trata, y así se determina en el informe de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa comercial lícita, o, por el contrario, si son meros artificios jurídico- formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario.*

---

<sup>2</sup> Resolución del TEAC núm. 2689/2020, de 22 de febrero de 2021.

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, núm. 1802/2019, de 17 de diciembre, “Asunto Ramón y Cajal S.L.”.

<sup>4</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo núm. 1780/2020, de 17 de febrero.

Luego, para poder dar respuesta al objeto del dictamen, debemos analizar, en primer lugar, la concurrencia de los criterios empleados por la Administración tributaria, los Tribunales Económico-Administrativos y los órganos jurisdiccionales para determinar en qué casos ha de entenderse que el ejercicio de una profesión a través de una sociedad mercantil puede constituir una simulación fiscal.

En este sentido, cabe resaltar que tales criterios y aspectos acogidos tanto por la jurisprudencia<sup>5</sup> como por la doctrina administrativa<sup>6</sup>, a pesar de ser meramente orientativos, son considerados verdaderos indicios que permiten a los Tribunales Económico-Administrativos y órganos jurisdiccionales concluir si el ejercicio de una profesión a través de una sociedad ha de considerarse una opción tributaria legítima o si, por el contrario, se trata de una simulación, en el sentido del artículo 16 de la LGT<sup>7</sup>.

Entre los diferentes indicios empleados por el Tribunal Supremo y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), caben destacar algunos que han sido recogidos por la Agencia Estatal de la Administración tributaria (AEAT)<sup>8</sup>:

*Por ello, en el análisis de la correcta tributación de este tipo de operaciones cobra especial importancia el examen de las circunstancias concretas de cada expediente con el objeto de poder determinar:*

- *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.*
- *En caso de 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.*

---

<sup>5</sup> Entre otras, véase la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. rec. 571/2016, de 22 de noviembre de 2018.

<sup>6</sup> Entre otras, véase la Resolución del TEAC núm. 3867/2010, de 21 de marzo de 2013.

<sup>7</sup> Artículo 16 de la Ley General Tributaria:

1. *En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*

2. *La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*

3. *En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.*

<sup>8</sup> Véase la Nota de la Agencia Tributaria 4/2019 sobre: Interposición de Sociedades por personas físicas, de 25 de febrero.

De modo que, para conocer si el uso de una sociedad interpuesta para el ejercicio de una profesión constituye una opción tributaria legítima o, por el contrario, puede entenderse como una simulación, la AEAT señala dos aspectos fundamentales a valorar:

1. La titularidad de los medios materiales y humanos empleados para el ejercicio de la profesión.

En este sentido, la doctrina<sup>9</sup> y la jurisprudencia<sup>10</sup> han interpretado que la falta de titularidad por parte de la sociedad de determinados bienes materiales y humanos, necesarios para el ejercicio de actividad económica, constituye un indicio que pone de manifiesto la ausencia de intervención real de la sociedad en el ejercicio de la profesión y, por ende, la simulación de su participación como titular de la actividad.

2. La aportación e intervención real de la sociedad en el desarrollo de la actividad económica.

Con respecto a este indicio, la doctrina administrativa y la jurisprudencia han señalado que para entender que el ejercicio de la profesión se lleva a cabo de forma real a través de una sociedad, ésta debe intervenir realmente en el desarrollo de la profesión y aportar algún aliciente, más allá del fiscal, que invite al profesional a optar por esta forma para prestar el servicio en lugar de ejercer la profesión directamente como persona física. En este sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia núm. 508/2015, de 9 de abril:

*Es cierto que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que 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, [...].*

No obstante, estos aspectos no son, a la luz de la doctrina y la jurisprudencia, los únicos reveladores de una posible situación de simulación en los casos de interposición de sociedades profesionales por personas físicas. Pues, además de las circunstancias ya referenciadas, en numerosas resoluciones económico-administrativas y judiciales<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> En este sentido, véase la Resolución del TEAC núm. 7092/2008, de 7 de abril de 2010.

<sup>10</sup> En este sentido, véase la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, núm. 1780/2020, de 17 de febrero.

<sup>11</sup> Entre otras, la Resolución del TEAC núm. 3867/2010, de 21 de marzo de 2013 y la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. rec. 945/2016, de 16 de mayo de 2018.

encontramos otros criterios asumidos por los Tribunales Económico-Administrativos y los órganos jurisdiccionales como indicios que permiten concluir que el uso de una sociedad interpuesta para ejercer una profesión constituye una simulación fiscal.

Algunas de esas circunstancias indiciarias de menor fuerza probatoria serían, por ejemplo, que la totalidad de las participaciones sociales de la sociedad interpuesta pertenezcan a los socios profesionales que, efectivamente, prestan los servicios contratados, así como a familiares de éstos, o que el domicilio social de la empresa coincida con el domicilio habitual de alguno de los socios profesionales o con el domicilio de otras sociedades participadas por alguno de éstos<sup>12</sup>.

Por todo, puede afirmarse que, para la Administración tributaria, el hecho de que una sociedad profesional esté exclusivamente participada por el socio profesional y sus familiares, así como que su domicilio coincida con el del socio profesional, constituye un verdadero indicio para determinar si la intervención de la sociedad en el desarrollo de la profesión es real o simulado.

A lo expuesto anteriormente, debemos añadir que, como bien señalan ORENA DOMÍNGUEZ<sup>13</sup> y GARCÍA NOVOA<sup>14</sup>, parece que la Administración tributaria parte de una presunción un tanto sesgada, en tanto en cuanto, sospecha que todo ejercicio de una profesión a través de una sociedad profesional persigue obtener una ventaja fiscal ilegítima, y ello, por el simple hecho de que el impuesto que grava las rentas obtenidas por las sociedades (IS) presenta un tipo impositivo fijo que, en la mayoría de las ocasiones, es inferior al tipo marginal del IRPF que tendría que soportar el socio, si las rentas derivadas del ejercicio de la profesión se imputaran a éste como rendimientos de la actividad económica.

Como consecuencia de lo anterior, la Administración tributaria se esfuerza en evitar que puedan emplearse sociedades profesionales con el fin de reducir, de forma fraudulenta, el gravamen que debe soportar el socio profesional por los rendimientos derivados de su actividad económica. Pues, en numerosas ocasiones, hay una notoria diferencia entre el rendimiento económico obtenido por la sociedad profesional y la retribución que percibe el socio por la prestación material de tales servicios. Por ejemplo, en el supuesto de hecho

---

<sup>12</sup> En este sentido véase la Resolución del TEAC núm. 3867/2010, de 21 de marzo de 2013.

<sup>13</sup> Véase (ORENA DOMÍNGUEZ, A. La problemática tributaria de las sociedades profesionales, 2016).

<sup>14</sup> Véase (GARCÍA NOVOA, C. Régimen fiscal de las sociedades profesionales, 2013).

de este dictamen: En el año 2023 IURISDICTIO SLP obtuvo un rendimiento económico de 350.000 euros, mientras que cada socio obtuvo como rendimientos de su actividad económica 45.000 euros. Para evitar tal descompensación, la ley exige que cuando el socio posea, al menos, un 25% del capital social, tal retribución deberá valorarse a precio libre de mercado, pues se entiende que estamos ante una operación vinculada, que debe ser valorada de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Si, en el supuesto de hecho de este dictamen, tal operación no se valoró correctamente, conforme a lo dispuesto en el precepto señalado, puede que, aunque no exista simulación fiscal, la Administración regularice la situación tributaria de los interesados ajustando el valor de dichas retribuciones conforme a las operaciones vinculadas<sup>15</sup>. Además, la inaplicación de las reglas de valoración aplicables a las operaciones vinculadas puede suponer la comisión de una infracción tributaria y, por ende, la imposición de una sanción administrativa<sup>16</sup>.

Asimismo, la Administración tributaria parece presumir que el uso de una sociedad para ejercer una profesión persigue un fin fraudulento, puesto que, el desarrollo de una actividad económica a través de una sociedad puede dar lugar a un remansamiento de rentas, esto es, que las rentas derivadas del ejercicio de la actividad económica pueden acumularse en sede de la sociedad, sin que sea obligatorio redistribuir plenamente dichas rentas entre los socios. Ello permitiría un diferimiento en el reparto de los dividendos y, por ende, en la imposición que dichas rentas deberán soportar en sede del socio, al incluirse en su base del ahorro del IRPF en concepto de rendimientos del capital mobiliario.

Sin embargo, parece ser que la Administración tributaria no repara en la idea de que, el remansamiento de rentas no es ilícito y se puede dar en todo tipo de sociedades, además, mientras que los dividendos no se repartan a los socios, éstos no podrán disponer de esos beneficios debido a la separación de patrimonios entre los socios y la sociedad. Así, pues, cuando finalmente la sociedad decida redistribuir tales beneficios entre sus socios en concepto de dividendos, los socios deberán tributar por ellos como rendimientos del

---

<sup>15</sup> Véase en este sentido (Nota de la Agencia Tributaria 4/2019 sobre: Interposición de Sociedades por personas físicas, 2019).

<sup>16</sup> En este trabajo nos centraremos en analizar el supuesto de simulación fiscal y su regularización, por tanto, no repararemos en comprobar si la valoración de la retribución percibida por los socios se ajusta a la regla de las operaciones vinculadas prevista en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por razones de claridad y extensión del trabajo.

capital mobiliario e incluirlos en la base del ahorro del IRPF del ejercicio en el que los reciban. Por tanto, el remansamiento de rentas no permite una reducción de la carga fiscal, sino un simple diferimiento temporal del gravamen que las rentas atribuidas a los socios deberán soportar en el seno del IRPF.

Por último, otra circunstancia que lleva a la Administración tributaria a adoptar una visión desconfiada del ejercicio de una profesión a través de una sociedad, es el hecho de que cuando el profesional (persona física) ejerce su actividad económica y factura a una empresa, la contraprestación que percibe por el servicio prestado está sujeta a retención, sin embargo, si la profesión se ejerce a través de una sociedad y es ésta quien factura a otra persona jurídica, entonces, ésta última no tendrá la obligación de practicar retención alguna. Esta particularidad lleva a la Administración a sospechar que el uso de una estructura societaria para ejercer una profesión puede perseguir la elusión, por parte del socio, de un instrumento de transparencia y comunicación con la AEAT como es el deber de soportar retenciones en las contraprestaciones derivadas de la prestación de servicios a sujetos obligados a practicar la retención.

Todas estas circunstancias señaladas por la doctrina y la jurisprudencia no dejan de ser aspectos que, si se valoran de forma aislada, no aportan prueba alguna, sin embargo, si se analizan en su conjunto y cumplen con los requisitos exigidos jurisprudencialmente, entonces, pueden constituir verdaderos indicios que permiten a la Administración tributaria o al órgano jurisdiccional competente dar por probado que, en determinados casos, el uso de una sociedad para ejercer una profesión supone, en puridad, una simulación, esto es, una simple formalidad jurídica que persigue la obtención de una ventaja fiscal ilegítima. Véase, en este sentido, la resolución del TEAC 3867/2010, de 21 de marzo de 2013:

*Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado.*

No obstante, no basta con que concurren las circunstancias más arriba mencionadas para entender probada la simulación fiscal, sino que, para que estos indicios tengan valor probatorio suficiente, es necesario que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de

deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano<sup>17</sup>. Conforme a la doctrina reiterada del TEAC<sup>18</sup>, tal enlace preciso y directo se da cuando concurren los requisitos de: *'seriedad' en aquel nexo entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible; 'precisión', o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y, 'concordancia' entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.*

En definitiva, tal y como establece el artículo 105 de la Ley General Tributaria, la Administración tributaria tendrá que probar la simulación puesta de manifiesto por el actuario que inspeccione el uso de una sociedad profesional interpuesta y, como ya se ha dicho anteriormente, para ello podrá basarse en determinados indicios. Sin embargo, tales indicios no pueden ser comprendidos como presunciones *iuris et de iure*, sino que, podrán ser contradichos por los interesados, quienes podrán destruir la presunción de simulación alcanzada por la Administración tributaria a través de la práctica de todas aquellas pruebas de las que deseen valerse.

En lo referente al objeto de este dictamen, los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO han constituido la sociedad profesional IURISDICTION SLP para ejercer a través de esta la profesión de abogados.

Si atendemos a los hechos expuestos *ut supra*, puede comprobarse que en la constitución de la sociedad concurren ciertas circunstancias que nos permitirían calificar el ejercicio de la profesión a través de la sociedad como una planificación fiscal legítima, así pues, IURISDICTION SLP cuenta con una infraestructura económica suficiente que le permite desarrollar la actividad profesional, asimismo, interviene en el ejercicio de la profesión ordenando por cuenta propia los medios humanos y materiales necesarios, de igual modo, aporta valor añadido a la actividad económica y permite a los socios la consecución de fines económicos y extraeconómicos legítimos.

No obstante, *a sensu contrario*, se dan otras circunstancias que permitirían calificar el ejercicio de la profesión a través de la sociedad como una simulación fiscal, por ejemplo: las participaciones sociales pertenecen exclusivamente a los socios profesionales, el domicilio social coincide con el antiguo despacho profesional del Sr. CALVO PEINADO,

---

<sup>17</sup> Véase en este sentido el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

<sup>18</sup> Véase, entre otras, la Resolución del TEAC núm. 3867/2010, de 21 de marzo de 2013.

los beneficios obtenidos por la sociedad en los ejercicios 2023 y 2024 se han distribuido entre los socios parcialmente, dando lugar a un remansamiento de rentas y la retribución de los socios profesionales no se ha valorado conforme al régimen de operaciones vinculadas.

Por tanto, en este supuesto, como veremos en el fundamento jurídico TERCERO, será determinante establecer cuál son los verdaderos fines perseguidos por los socios con la constitución de la sociedad y comprobar la participación real de ésta en el desarrollo de la actividad profesional, para determinar si su constitución responde a una planificación fiscal válida o se trata de un supuesto de simulación fiscal.

**SEGUNDO.** – Para dar respuesta a la SEGUNDA cuestión jurídica planteada por los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, partiremos de lo ya plasmado en el fundamento jurídico PRIMERO.

Como se ha expuesto anteriormente, la Administración tributaria, los Tribunales Económico-Administrativos y los órganos jurisdiccionales, especialmente del orden contencioso-administrativo, han ido estableciendo una serie de criterios cuya concurrencia permite a los inspectores de hacienda, en primer lugar, y a los demás órganos competentes en materia de aplicación de tributos y resolución de reclamaciones y recursos frente a los acuerdos de liquidación, determinar en qué casos el ejercicio de una profesión a través de una sociedad mercantil constituye una simulación fiscal, es decir, un testaferro, a través del cual el socio profesional busca obtener una ventaja fiscal ilegítima.

Luego, cuantos más indicios confluyan más fácil resultará para la Administración tributaria y, en su caso, para los tribunales considerar que ha quedado acreditada la simulación de la sociedad profesional interpuesta.

Estos indicios que permiten a la Administración tributaria y a los tribunales determinar que la constitución de una sociedad para ejercer una profesión responde a una simulación fiscal, se aplican de forma generalizada. Es decir, se emplean para comprobar la verdadera intervención de la sociedad en el desarrollo de la actividad económica que venía ejerciendo el socio (persona física), con independencia del objeto de la sociedad, esto es, sin diferenciar si la sociedad se dedica al desarrollo de una actividad comercial o al

ejercicio de una profesión. De igual modo, tampoco se tiene en consideración la naturaleza de la profesión ejercida a través de la sociedad presuntamente simulada.

Por tanto, a priori, la respuesta a la cuestión jurídica SEGUNDA no puede ser otra que una rotunda afirmación, en el sentido de que los indicios en los que se basa la Administración tributaria, los Tribunales Económico-Administrativos y los órganos jurisdiccionales para determinar si el uso de una sociedad interpuesta para ejercer una determinada profesión o actividad económica constituye un supuesto de simulación fiscal, también se aplican en los supuestos en los que la actividad profesional que se pretende ejercer por medio de la sociedad es la abogacía. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo<sup>19</sup>:

*Como acertadamente sostiene el Abogado del Estado respecto a la fijación doctrinal que pueda hacer esta Sala, partiendo de la premisa de que al Abogado del Estado le parece indiscutible que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional, 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.*

Sin embargo, la doctrina administrativa y la jurisprudencia han optado por aplicar tales criterios, a los que han otorgado la cualidad de “indicios”, a todos los casos en los que interviene una sociedad interpuesta, para determinar si el empleo de dicha sociedad constituye una simulación o no, sin entrar a valorar el tipo de actividad económica que se busca ejercer a través de la sociedad en cada caso. Ello ha generado cierta controversia doctrinal y jurisprudencial, pues, como se ha puesto de manifiesto en diferentes resoluciones judiciales<sup>20</sup> y obras doctrinales<sup>21</sup>, puede entenderse que muchos de esos “indicios” pierden notablemente su fuerza probatoria cuando a través de la sociedad, presuntamente simulada, se ejercen determinadas profesiones en las que el socio profesional constituye el elemento fundamental que permite prestar los servicios

---

<sup>19</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso, núm. 1802/2019, de 17 de diciembre, “Asunto Ramón y Cajal S.L.”.

<sup>20</sup> Entre otras, la Sentencia del TSJ de Murcia núm. 27/2015, de 26 de enero y la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 966/2018, de 29 de noviembre.

<sup>21</sup> Consúltese (FALCÓN y TELLA, R. Las sociedades profesionales (II): La existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio, 2009) y (GARCÍA NOVOA, C. Régimen fiscal de las sociedades profesionales, 2013).

contratados, por tratarse de profesiones *intuitu personae*<sup>22</sup>, como es el caso del periodismo, la interpretación, la arquitectura o la abogacía, en las cuales el cliente reclama los servicios de un determinado profesional atendiendo a sus cualidades o características personales y profesionales.

Así, pues, nos encontramos con dos posturas doctrinales y jurisprudenciales enfrentadas:

Por un lado, existe una corriente que considera que el principal criterio empleado para confirmar que el uso de una sociedad profesional es simulado, es decir, *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*<sup>23</sup>, debe matizarse atendiendo al tipo de profesión desarrollada por la sociedad.

En este sentido se pronuncia el Juzgado de lo Penal de Madrid N°27, en su Sentencia núm. 139/2015, de 31 de marzo:

*En las sociedades profesionales de prestación de servicios, la realización de una actividad eficiente y valiosa en el mercado no precisa de medios materiales cuantitativamente abundantes —ni la legislación mercantil y fiscal los exige—, siendo la capacitación profesional de la persona o las personas que las integran lo verdaderamente relevante. [...]*

En esta misma línea se pronuncia ALONSO GONZÁLEZ<sup>24</sup> al afirmar:

*Por consiguiente, 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.*

De lo expuesto, cabe deducir que existe una corriente jurisprudencial y doctrinal que defiende que, en los casos en los cuales la sociedad profesional objeto de comprobación tiene por fin el ejercicio de una profesión de marcado carácter personalísimo, la ausencia o la escasa concurrencia de medios materiales y humanos en sede de la sociedad, destinados al desarrollo de la profesión, no constituye, en modo alguno, un indicio que

---

<sup>22</sup> El carácter personalísimo de la abogacía ha sido reconocido por la AEAT en su Nota nº1/12, de 22 de marzo, titulada: “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”.

<sup>23</sup> Extracto obtenido de la Nota de la Agencia Tributaria 4/2019 sobre: Interposición de Sociedades por personas físicas, de 25 de febrero.

<sup>24</sup> Véase (ALONSO GONZÁLEZ, L.M. La regularización por simulación de las sociedades profesionales y artistas, 2020).

nos permita afirmar la no intervención real de la sociedad en el ejercicio de tal profesión. Como bien señala la propia AEAT<sup>25</sup>, en este tipo de profesiones, entre las que se incluye la abogacía, la regla general es que el profesional juegue un papel fundamental, de modo que sea éste el que aporte la mayor parte de riqueza a su actividad económica, pues, se trata de profesiones en las que no es imprescindible una gran estructura material ni personal, sino que para el ejercicio de la misma basta con la cualificación y las aptitudes del socio profesional.

No obstante, frente a la primera corriente que acabamos de exponer, encontramos una segunda postura doctrinal y jurisprudencial<sup>26</sup> que sostiene que si la sociedad profesional creada por el socio para el ejercicio de su profesión cuenta únicamente con medios materiales genéricos (ordenadores, mobiliario de oficina, despacho...) y el único medio humano cualificado para el ejercicio de la profesión es el propio socio profesional, entonces, debe considerarse que la sociedad no está dotada de los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad profesional, por tanto, su intervención no valor al ejercicio de la profesión, pues, los servicios profesionales son prestados exclusivamente por el socio profesional.

En este contexto, parte de la doctrina y de la jurisprudencia<sup>27</sup> considera que las sociedades profesionales interpuestas se dedican únicamente a facturar los servicios prestados por los socios profesionales, sin que exista una intervención real de aquéllas en el ejercicio de la actividad.

De modo que, estaríamos ante una sociedad cuya participación en el desarrollo de la actividad profesional se ha simulado, con el único fin de reducir de forma ilegítima la carga fiscal que el socio profesional debería soportar a la hora de tributar por los rendimientos de su actividad económica.

---

<sup>25</sup> En su Nota 1/12: "Consideraciones sobre el tratamiento de los socios de las entidades mercantiles", de 22 de marzo.

<sup>26</sup> En este sentido se pronuncia la DGT en su respuesta a la Consulta V0002/2007, de 20 de febrero.

<sup>27</sup> En este sentido, véanse: La Resolución del TEAC núm. 3867/2010, de 21 de marzo de 2013, La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso, núm. 1780/2020, de 17 de febrero, La Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. rec. 945/2016, de 16 de mayo de 2018.

En este sentido se pronuncia el TEAC en su resolución núm. 7092/2008, de 7 de abril de 2010:

*2- De los medios personales con los que cuentan las entidades que facturan a la firma, si se excluyen a los socios, carecen de la cualificación necesaria para la prestación de los servicios.*

*3. De los datos analizados se considera que carecen de los medios indispensables para actuar en el tráfico mercantil con independencia del socio y su vinculación con el despacho, tanto desde el punto de vista de la apariencia jurídica como desde el punto de vista material, el socio profesional es el único capaz de llevar a cabo el objeto social de la entidad, es quién tiene capacidad de buscar clientes y puede desarrollar la actividad.*

De modo que, como ya hemos señalado anteriormente, para que este sector de la doctrina y de la jurisprudencia considere que la sociedad interviene realmente en el ejercicio de la profesión, que constituye su objeto social, es necesario que la mercantil cuente con una infraestructura humana y material que permita el desarrollo de la actividad profesional con independencia de la persona del socio profesional. Es decir, que la sociedad esté dotada de medios materiales y humanos específicos, que permitan prestar los servicios profesionales en ausencia del socio. Sin embargo, no se considera suficiente la intervención de la sociedad en el desarrollo de la actividad profesional cuando ésta únicamente aporta medios materiales y humanos genéricos, y es la persona del socio la única capacitada para ejercer la actividad profesional y, por tanto, el elemento que mayor valor aporta a la actividad económica. En este sentido se pronuncia la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional en su Sentencia núm. 370/2016, de 6 de julio:

*Hacemos también nuestro el razonamiento de la Inspección cuando afirmó “ya que si se tiene en cuenta que la norma impone que la sociedad para la que la persona física vinculada presta servicios profesionales cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades, se trata de actividades propias de la actividad profesional de la sociedad, sin que se puedan considerar que los medios personales y materiales son los genéricos exigidos por la normativa tributaria para la existencia de una actividad económica”.*

Por todo lo expuesto, podemos concluir que existe un conflicto doctrinal y jurisprudencial a la hora de interpretar si se debe exigir a una sociedad profesional, a través de la cual se ejerce una profesión *intuitu personae* como la abogacía, que se dote de una infraestructura humana y material específica que permita el desarrollo de la actividad en ausencia del socio profesional, para considerar que dicha sociedad interviene realmente en el ejercicio

de la profesión. Pues, como ya hemos señalado anteriormente, en este tipo de profesiones “personalísimas” el cliente contrata el servicio de un profesional en atención a sus aptitudes personales y profesionales, siendo éste difícilmente sustituible por otro profesional, aunque sea del mismo sector.

Por tanto, de acuerdo con la sentencia de la Audiencia Nacional que acabamos de exponer, los profesionales que ejercen una profesión *i intuitu personae* (artistas, deportistas, abogados, periodistas...) no podrían desarrollar su actividad económica a través de una sociedad, pues, en estos supuestos, la persona del socio profesional es la que aporta el valor fundamental y mayoritario a la actividad, más aún, en los supuestos de sociedades profesionales unipersonales. Luego, aceptar esta conclusión nos llevaría a negar la aplicación del artículo 38 de la Constitución Española (que reconoce la libertad de empresa) en el caso de profesionales (personas físicas) que opten por ejercer su profesión “personalísima” a través de una sociedad profesional unipersonal.

Mostrando su disconformidad con lo anterior, parte de la doctrina y de la jurisprudencia defiende que, aunque en las sociedades profesionales que ejercen una profesión *intuitu personae*, como puede ser la abogacía, el socio profesional (abogado) es el elemento fundamental y el que mayor valor aporta al desarrollo de la actividad, ello no obsta a que la sociedad profesional también participe de forma activa y aporte riqueza al ejercicio de la profesión, por ejemplo:

1. Aportando bienes materiales, ya sean genéricos o específicos, independientemente de su relevancia, siempre y cuando permitan o faciliten el ejercicio de la actividad. En este sentido se pronuncia ALONSO GONZÁLEZ<sup>28</sup>:

*Que sean poco relevantes los medios materiales que requiera el desarrollo de muchas actividades profesionales o artísticas, sobre todo si se comparan con los que resultan contingentes en actividades económicas productivas o comerciales, no significa que se deban ignorar, sin más. El juicio de valor debe hacerse en función de la correlación entre medios necesarios y la actividad a cuyo servicio se adscriben, siendo esa variable imposible de anticipar en muchas ocasiones.*

2. Soportando los gastos afectos al desarrollo de la profesión.
3. Favoreciendo el aumento de la cartera de clientes.
4. Facturando los servicios.

---

<sup>28</sup> Véase (ALONSO GONZÁLEZ, L.M. La regularización por simulación de las sociedades profesionales y artistas, 2020).

5. Organizando los medios con los que cuenta la sociedad para prestar los servicios profesionales (debiendo incluirse entre tales medios a la persona del socio profesional, puesto que, éste presta sus servicios profesionales a la sociedad, obteniendo una retribución como contraprestación<sup>29</sup>).

De acuerdo con lo expuesto, en aquellos supuestos en los que la sociedad creada por el socio para ejercer una profesión como la abogacía, se encuentra dotada de una cierta infraestructura material y humana que contribuye de alguna forma al ejercicio de la profesión y permite la prestación del servicio, aun cuando tal infraestructura no suponga un elemento esencial para desarrollar la profesión, debe entenderse que la creación de la sociedad profesional responde a un fin económico legítimo, distinto de la obtención de una ventaja fiscal ilícita por parte del socio<sup>30</sup>.

En consecuencia, se debe considerar que el ejercicio de la profesión a través de la sociedad responde a una planificación fiscal válida.

Para evitar que el uso de una sociedad como medio para ejercer una profesión “personalísima” se considere una simulación fiscal, la doctrina y jurisprudencia exigen, por un lado, *que el uso de la sociedad responda a razones económicas válidas*<sup>31</sup> y, por otro, *que la sociedad intervenga de forma real en el ejercicio de la profesión*<sup>32</sup>, es decir, que aporte algún valor al desarrollo de la actividad.

En relación con esta última idea, a la hora de valorar si una sociedad interviene realmente en el desarrollo de la actividad profesional que constituye su objeto social, compartimos la opinión de SÁNCHEZ PEDROCHE<sup>33</sup>:

*Existen, además, poderosos motivos que no son precisamente los tributarios para optar por la prestación de servicios económicos, profesionales, artísticos o deportivos a través de personas jurídicas. Entre otros muchos, podríamos espigar los más evidentes e inmediatos: a) La limitación de la responsabilidad derivada del desarrollo de la actividad económica con*

---

<sup>29</sup> En este sentido, véanse: la Sentencia del TSJ de Murcia núm. 27/2015, de 26 de enero; la Sentencia del Juzgado de lo Penal de Madrid núm. 139/2015, de 1 de marzo.

<sup>30</sup> En este sentido, véase la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, núm. 1780/2020, de 17 de febrero.

<sup>31</sup> Véase la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. rec. 945/2016, de 16 de mayo de 2018.

<sup>32</sup> Así, se establece en la Nota de la AEAT 4/2019 sobre: Interposición de Sociedades por personas físicas, de 25 de febrero.

<sup>33</sup> Véase (SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. Sociedades interpuestas, levantamiento de velo societario y labores de auxilio judicial de la AEAT en el delito contra la Hacienda pública, 2024).

*cobertura de los propios riesgos que implica el desempeño de cualquier negocio; b) La protección del patrimonio personal del socio o administrador, [...].*

Por tanto, para comprobar la participación real de la sociedad en el desarrollo de la actividad profesional hay que tener en cuenta que, además de la infraestructura de medios materiales y humanos que puede aportar la sociedad, el ejercicio de la profesión a través de ésta permite al socio profesional perseguir otros fines legítimos y extraeconómicos como pueden ser: la limitación de su responsabilidad patrimonial y la protección de su patrimonio personal. En este sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su sentencia núm. 610/2019 de 23 de mayo. De modo que, esos fines extraeconómicos también deben tomarse en consideración a la hora de comprobar si la sociedad interviene realmente en el ejercicio de la profesión y si contribuye de algún modo a valorizar la actividad profesional.

En definitiva, a la SEGUNDA de las cuestiones jurídicas planteadas, debemos contestar afirmativamente, pero con matices. Es decir, por supuesto que los criterios señalados por la doctrina económico-administrativa y la jurisprudencia para determinar cuándo ha de considerarse fraudulento o simulado el uso de una sociedad para ejercer una profesión también se aplican cuando la profesión ejercida por la sociedad interpuesta es la abogacía.

Sin embargo, como hemos expuesto anteriormente, existe un importante sector doctrinal y jurisprudencial que considera que algunos de dichos indicios, carecen de fuerza probatoria o ésta se ve extraordinariamente menguada, en los supuestos en los que la profesión ejercida a través de la sociedad es una profesión *inituitu personae*, como la abogacía. Un claro ejemplo de ello es el criterio de la “falta de medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la profesión”, pues, para el ejercicio de este tipo de profesiones no se requiere una infraestructura extremadamente compleja, pues, lo fundamental es la capacitación y cualificación profesional del socio, pero, no por ello cabe admitir que la sociedad a través de la cual el socio ejerce su profesión no aporta valor al desarrollo de la actividad profesional, pues, puede aportar bienes materiales y humanos accesorios, pero necesarios y útiles para la prestación del servicio, asimismo, puede aportar el local o espacio físico donde se ejerce la profesión, puede soportar los gastos afectos a la profesión, etc. Además, como hemos indicado anteriormente, el ejercicio de una profesión como la abogacía a través de una sociedad también puede perseguir otros fines extraeconómicos y extrafiscales, pero legítimos, como: la limitación de responsabilidad del socio y la salvaguarda de su patrimonio personal.

En el supuesto objeto de este dictamen, IURISDICTIO SLP, es titular de los medios materiales empleados por los socios profesionales en el ejercicio de la profesión, asimismo, es la encargada de afrontar los gastos derivados del ejercicio de la profesión (desplazamientos, gastos de suministros, material no inventariable...), además, es quien organiza los medios personales de la sociedad (personal administrativo y socios profesionales) para prestar los servicios y, por último, factura a los clientes. No obstante, el valor fundamental de la actividad profesional reside en los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, pues, son los únicos cualificados para ejercer la abogacía. Así, pues, todas estas circunstancias se valorarán detalladamente en el fundamento jurídico TERCERO para determinar si IURISDICTIO SLP participa realmente en el ejercicio de la actividad profesional o si, por el contrario, su intervención ha sido simulada por parte de los socios profesionales con el fin de obtener una ventaja fiscal ilegítima.

**TERCERO.** – Para dar respuesta a la TERCERA cuestión planteada por los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO debe trasladarse lo expuesto en los fundamentos jurídicos anteriores al supuesto objeto del dictamen, esto es, al caso de IURISDICTIO SLP como sociedad profesional a través de la cual los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO ejercen la abogacía.

En este fundamento jurídico trataremos de determinar si el uso de IURISDICTIO SLP por parte de los interesados, como instrumento para ejercer la abogacía, encaja dentro de la economía de opción o si, por el contrario, constituye una simulación fiscal a través de la cual los socios persiguen ocultar el modo real en que ejercen la actividad económica con el único fin de obtener una ventaja fiscal ilícita.

Para ello, en primer lugar, analizaremos si concurren en el caso de IURISDICTIO SLP las circunstancias que tanto la doctrina como la jurisprudencia, ya citadas en el fundamento jurídico PRIMERO, señalan como indiciarias para determinar que el uso de una sociedad profesional interpuesta es simulado. En segundo lugar, repararemos en cuáles son los fines que pueden perseguir los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO con la constitución de IURISDICTIO SLP y con el ejercicio de la abogacía a través de una sociedad. Finalmente, discutiremos, si en el asunto objeto del dictamen, existe ocultación o engaño por parte de los interesados frente a la Administración tributaria.

Así, pues, comenzaremos analizando si concurren en el caso de IURISDICTION SLP algunas de las circunstancias indiciarias empleadas por la jurisprudencia<sup>34</sup> para establecer cuándo el empleo de una sociedad interpuesta ha de considerarse ilícito.

Pues bien, del supuesto de hecho del presente dictamen se desprende que IURISDICTION SLP es titular de los medios humanos y materiales empleados en el ejercicio de la profesión, puesto que, en el patrimonio de la sociedad figuran dos bienes inmuebles en los que se ubican los despachos profesionales donde se prestan materialmente los servicios jurídicos. Asimismo, tras su constitución, la sociedad adquirió mobiliario de oficina, así como material no inventariable y de ofimática, con el fin de dotar a los socios profesionales de los medios necesarios para la adecuada prestación de los servicios ofrecidos. Por otro lado, la sociedad figura como empleadora del personal auxiliar administrativo que asiste a los socios en el ejercicio de la profesión.

Además, en los estatutos de la sociedad se impone a los socios profesionales la obligación de realizar una prestación accesoria, consistente en prestar sus servicios profesionales a través de la sociedad, luego, como ya hemos señalado anteriormente, debemos incluir a los socios profesionales entre los medios humanos de los que dispone la sociedad para desarrollar su objeto social.

De lo anterior cabe deducir que IURISDICTION SLP cuenta con una verdadera infraestructura económica que le permite desarrollar la actividad profesional. No obstante, esta afirmación debe matizarse, pues, como ya se indicó en el fundamento jurídico SEGUNDO de este dictamen, la profesión ejercida por IURISDICTION SLP (abogacía) es una profesión personalísima, en la que los elementos esenciales son los socios profesionales que prestan materialmente el servicio, en este caso, los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO.

Por tanto, como ya comentamos *ut supra*, para el ejercicio de una profesión *intuitu personae* no se requiere que la sociedad disponga de una estructura especialmente compleja, pues, la simple cualificación y aptitud profesional de los socios resultaría suficiente. No obstante, ello no obsta a que la sociedad profesional aporte diversos medios

---

<sup>34</sup> Algunos de los mencionados indicios han sido acogidos por la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional en su Sentencia núm. rec. 945/2016, de 16 de mayo de 2018.

accesorios que faciliten y optimicen el ejercicio de la profesión, como ocurre en el caso de IURISDICTION SLP<sup>35</sup>.

De acuerdo con lo expuesto en el fundamento jurídico PRIMERO, para concluir que la intervención de una sociedad profesional en el ejercicio de la actividad económica es real, la doctrina y la jurisprudencia<sup>36</sup> vienen exigiendo que la sociedad, además de contar con una infraestructura que permita el desarrollo de la profesión, aporte cierto valor al servicio prestado por los socios, es decir, que el ejercicio de la profesión a través de una sociedad responda a una razón económica válida, distinta de las ventajas fiscales que puedan llegar a experimentar los socios profesionales.

Pues bien, en el caso de IURISDICTION SLP, todo apunta a que concurre esta circunstancia, puesto que la sociedad no solo cuenta con una infraestructura económica que permite optimizar el ejercicio de la profesión, sino que, además, soporta los gastos derivados de la actividad, organiza los medios y los dispone para prestar los servicios contratados por los clientes, favorece una mayor captación de clientes, pues, cuenta con una página web corporativa que posibilita la contratación de los servicios on-line, etcétera. Por todo, cabe concluir que con la constitución de IURISDICTION SLP como medio para ejercer la profesión los socios persiguen una finalidad económica legítima, por ende, la participación de IURISDICTION SLP en el desarrollo de la actividad ha de presumirse real.

Por otro lado, en atención al criterio de la *titularidad de las participaciones sociales*, debe destacarse que, al tratarse de una sociedad interpuesta “en primer grado”, es decir, constituida para actuar entre el socio profesional y los clientes, las participaciones sociales pertenecen, exclusivamente, a los dos socios profesionales a partes iguales. Por tanto, entre los socios de IURISDICTION SLP no se encuentran socios no profesionales, ni familiares de socios profesionales, que puedan llevar a la Administración tributaria a interpretar que, con el ejercicio de la profesión a través de la sociedad, realmente se está persiguiendo un fraccionamiento de las rentas imputables a los socios profesionales, para así aliviar la carga impositiva que deben soportar tales sujetos, asegurándose éstos de que,

---

<sup>35</sup> En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 966/2018, de 29 de noviembre.

<sup>36</sup> En este sentido, véase la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. rec. 571/2016, de 22 de noviembre de 2018.

finalmente, las rentas recalán en su propio núcleo familiar. Este efecto que acabamos de describir se denomina *splitting*<sup>37</sup> y ha sido destacado por la doctrina y la jurisprudencia.

En cuanto al hecho indiciario de que el domicilio de IURISDICTION SLP radica en el mismo lugar en el que se ubicaba el despacho profesional del Sr. CALVO PEINADO antes de que constituirse la sociedad, tiene una explicación completamente lógica.

Así, pues, el domicilio social de IURISDICTION SLP coincide con la ubicación del antiguo despacho profesional del Sr. CALVO PEINADO, puesto que, el bien inmueble, en el que el socio ejerció su profesión años atrás, pasó a formar parte de la sociedad en el momento de su constitución, puesto que, esa fue la aportación de capital inicial del Sr. CALVO PEINADO a la sociedad, tal y como figura en la escritura pública de su constitución. Por tanto, esta circunstancia no puede considerarse un indicio de la no intervención de IURISDICTION SLP en el ejercicio de la profesión, ni de que su constitución responda a una simulación fiscal con la que se busque obtener una ventaja fiscal ilegítima.

No basta con lo expuesto hasta el momento para confirmar que IURISDICTION SLP actúa de forma legítima y conforme al derecho tributario en el desarrollo de su objeto social. Ya que, para alcanzar tal conclusión, la doctrina y la jurisprudencia<sup>38</sup> exigen que los socios profesionales acrediten que la constitución de la sociedad profesional obedece a fines legítimos, distintos de las ventajas fiscales que pudieran derivarse de su constitución.

Respecto a esta exigencia, procederemos a realizar dos consideraciones:

En primer lugar, ya hemos señalado *ut supra* que, en el caso de IURISDICTION SLP, la sociedad se encuentra dotada de medios humanos y materiales suficientes para el ejercicio de la abogacía que permiten a los socios optimizar la prestación de los servicios y, además, aporta valor a la profesión<sup>39</sup>, por tanto, puede presumirse que con su constitución los interesados perseguían un fin económico válido.

Además del fin económico, debe destacarse, como ya se señaló en el fundamento jurídico SEGUNDO, que éstos buscan también alcanzar otros fines legítimos de carácter

---

<sup>37</sup> Véase su definición en la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1780/2020, de 17 de diciembre.

<sup>38</sup> Entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. rec. 945/2016, de 16 de mayo de 2018.

<sup>39</sup> Soportando los gastos afectos al ejercicio de la profesión, permitiendo la atracción de nuevos clientes a través de una página web corporativa, optimizando el trabajo por medio de la inversión en nuevas tecnologías, etc.

extraeconómico. Entre tales fines cabe mencionar, esencialmente, la limitación de la responsabilidad patrimonial y la salvaguarda del patrimonio personal<sup>40</sup>.

En el caso de IURISDICTIO SLP, al tratarse de una sociedad profesional interpuesta “en primer grado”, los fines extraeconómicos que acabamos de mencionar no habían sido alcanzados por los interesados antes de la creación de la sociedad. Por tanto, tales fines se han de tomar en consideración a la hora de valorar si la constitución de la sociedad por parte de los socios responde a una causa real o simulada.

En segundo lugar, como ya se expuso en el fundamento jurídico PRIMERO, la Administración tributaria tiende a partir de la presunción, no siempre justificada, de que la constitución de una sociedad profesional es una mera formalidad jurídica con la que los socios profesionales buscan beneficiarse de ventajas fiscales ilegítimas.

Esta presunción se explica porque las sociedades profesionales mercantiles, como IURISDICTIO SLP, tributan por las rentas derivadas del ejercicio profesional en el Impuesto sobre Sociedades, cuyo tipo impositivo fijo suele ser inferior al tipo marginal del IRPF aplicable a los socios profesionales si dichas rentas se imputaran directamente a ellos.

En el caso concreto de IURISDICTIO SLP, ello se traduciría en un ahorro fiscal aparente de 32.568,80 euros. En efecto, en el ejercicio 2022 los socios obtuvieron individualmente rendimientos de la actividad económica por importe de 200.000 euros con una cuota líquida total en el IRPF 2022 de 77.231,95 euros. En cambio, en el ejercicio 2024, IURISDICTIO SLP obtuvo un resultado contable positivo de 400.000 euros, que se gravaron en el Impuesto sobre sociedades con una cuota líquida total de 87.400 euros.

Además, los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO tributaron en el IRPF en el ejercicio 2024 por los 45.000,00 euros obtenidos en concepto de rendimientos de la actividad económica por los servicios prestados a la sociedad, así como por los 50.000 euros recibidos por cada uno de ellos en concepto de dividendos, lo que supone una cuota líquida total de 17.247,55 euros por socio, esto es, 34.495,10 euros en conjunto. Sumando este importe al abonado por IURISDICTIO SLP en el Impuesto sobre Sociedades, se

---

<sup>40</sup> Véase en este sentido (SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. Sociedades interpuestas, levantamiento de velo societario y labores de auxilio judicial de la AEAT en el delito contra la Hacienda Pública, 2024).

obtiene una tributación global de 121.895,10 euros. Por tanto, esta planificación fiscal conlleva, a priori, una importante reducción del gravamen soportado por los interesados.

No obstante, hay que precisar que en el ejercicio 2022 cada socio obtuvo 200.000 euros de rentas gravadas por el IRPF, mientras que en 2024 solo obtuvieron 95.000 euros, pues, los rendimientos de la actividad profesional se imputan a la sociedad y no a los socios. De modo que, si los socios quieren disponer de una mayor cantidad de rentas, se les tendrá que aumentar la retribución que reciben por la prestación de servicios profesionales a la sociedad o se les deberán atribuir más dividendos de la sociedad y, por ende, pagar una cuota mayor en el IRPF.

Como acabamos de exponer, si los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO quieren disponer de los rendimientos imputados a la sociedad, IURISDICTIO SLP tendrá que distribuir los beneficios por los que ya ha tributado en el Impuesto sobre Sociedades, en tal caso, los interesados deberán incluir tales dividendos en la base del ahorro del IRPF del ejercicio en el que se proceda a la distribución de los dividendos y tributar por ellos. Por tanto, el reparto de dividendos se encuentra sujeto a una doble imposición, que permite regularizar el ahorro fiscal antes señalado. Sin que exista en el ordenamiento tributario español ningún mecanismo para evitar la doble imposición interna.

De modo que, si los rendimientos obtenidos por la sociedad se hubiesen imputado directamente a los socios, como rendimientos de la actividad económica, la carga fiscal soportada por los interesados sería similar a la soportada por IURISDICTIO SLP, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y por los socios, en el ámbito del IRPF, en caso de que se distribuyan todos los dividendos<sup>41</sup>.

En definitiva, la imputación de las rentas profesionales a la sociedad, y no directamente a los socios, y el hecho de que el tipo del impuesto que grava las rentas de las personas físicas sea diferente al tipo del impuesto que grava las rentas societarias no puede considerarse el motivo fundamental para la constitución de la entidad, sino que se trata, más bien, de una consecuencia inherente al ejercicio de la profesión por medio de una sociedad, opción completamente legítima y que ha de interpretarse como una

---

<sup>41</sup> En este sentido se pronuncia (SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. Sociedades interpuestas, levantamiento de velo societario y labores de auxilio judicial de la AEAT en el delito contra la Hacienda Pública, 2024).

planificación fiscal válida por parte de los socios. En este sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su Sentencia núm. 610/2019, de 23 de mayo:

*[...] 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, 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.*

En otro orden de cosas, es cierto que, como advierte la doctrina y la jurisprudencia<sup>42</sup>, en numerosas ocasiones la sociedad profesional no distribuye entre sus socios la totalidad de los beneficios obtenidos durante el ejercicio, sino que acumula parte de esos beneficios en sede de la sociedad, dando lugar a un “remansamiento de rentas”<sup>43</sup>. Sin embargo, como ya se indicó anteriormente, este comportamiento no contraviene el derecho tributario, pues, cuando se atribuyan a los socios profesionales los beneficios societarios en concepto de dividendos, se verán gravados nuevamente por el IRPF, luego, en realidad solo se produce un diferimiento del pago, pero no una elusión<sup>44</sup>.

Otra de las supuestas ventajas fiscales que la jurisprudencia señala como un posible fin ilegítimo que los socios pueden perseguir a través de la constitución de sociedades interpuestas es, como ya se ha indicado anteriormente, la de evitar la obligación de soportar retenciones por los servicios facturados a otras empresas. No obstante, la posibilidad de eludir las retenciones por los servicios prestados por los socios profesionales a otras empresas<sup>45</sup> no supone una elusión del gravamen al que están sujetas las rentas derivadas de la actividad profesional, pues, estas se integran igualmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y tributan conforme a la normativa aplicable y las retribuciones obtenidas por los socios profesionales derivadas del ejercicio de su actividad, se incluirán en la base imponible del IRPF en concepto de rendimientos de la actividad económica. En consecuencia, el único efecto apreciable sería un mero

---

<sup>42</sup> Un ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1802/2019, de 17 de diciembre, “Asunto Ramón y Cajal S.L.”.

<sup>43</sup> La AEAT ha destacado una serie de riesgos asociados a este fenómeno del “remansamiento de rentas”, véase la Nota de la Agencia Tributaria 4/2019 sobre: Interposición de Sociedades por personas físicas, de 25 de febrero.

<sup>44</sup> En este sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su Sentencia núm. 610/2019, de 23 de mayo.

<sup>45</sup> Pues, una vez constituida la sociedad, quien factura por los servicios prestados es la sociedad profesional y esta no está obligada a soportar retención alguna.

diferimiento del momento en el que se produce el gravamen de dichas rentas y su ingreso. En este mismo sentido se pronuncia SÁNCHEZ PEDROCHE<sup>46</sup>:

*Nos quedaría únicamente la segunda de las objeciones, es decir, la inexistencia de retención en las rentas percibidas por entes societarios. La diferencia tampoco nos parece relevante y, por lo demás, no encierra fraude alguno (33). Al tratarse de un mero pago a cuenta, el pretendido beneficio queda eliminado con la propia declaración del IRPF del contribuyente en su cuota diferencial final, por lo que esa posible ventaja lo sería, a lo sumo, simplemente financiera y por unos pocos meses.*

Por todo, cabe deducir que en el supuesto de IURISDICTION SLP no existe la ocultación ni el engaño exigido por la jurisprudencia<sup>47</sup> para considerar que el uso de una sociedad profesional es simulado.

En este caso, como hemos indicado anteriormente, se pone de manifiesto que IURISDICTION SLP está dotada de una infraestructura económica propia que permite el desarrollo de su objeto social, además, como ya hemos señalado, la constitución de la sociedad persigue múltiples fines legítimos que no tienen naturaleza fiscal. De modo que, debe presumirse que la constitución de IURISDICTION SLP responde a una causa real y lícita, sin que su constitución se dirija a ocultar ninguna otra realidad, ni a engañar a la Administración tributaria. Pues, aunque la profesión ejercida sea de carácter personalísimo y, por ende, los servicios sean prestados materialmente por los socios profesionales, la sociedad aporta la estructura necesaria para el ejercicio de la profesión e interviene activamente en el desarrollo de la misma, esto es, no es un simple testafarro que factura los servicios prestados por los socios<sup>48</sup>.

No obstante, si la Administración tributaria alcanzase una conclusión diferente, correspondería a ésta probar la ocultación y la falta de causa, para determinar la existencia de simulación.

En definitiva, por todo lo expuesto, cabe alcanzar la conclusión de que IURISDICTION SLP es una sociedad profesional legítima que actúa válidamente desde el punto de vista

---

<sup>46</sup> Véase (SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. Sociedades interpuestas, levantamiento de velo societario y labores de auxilio judicial de la AEAT en el delito contra la Hacienda Pública, 2024).

<sup>47</sup> Véanse: Sentencia del Tribunal Supremo núm. rec. 651/2013, de 2 de febrero de 2014; Sentencia de la Audiencia Nacional núm. rec. 417/2011, de 23 de diciembre de 2014.

<sup>48</sup> Véanse *a sensu contrario* la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso, núm. 508/2015, de 9 de abril y la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 11 de marzo de 2015.

tributario, y que no persigue ventaja fiscal alguna, pero se “beneficia” de aquellas que son consecuencias naturales de la planificación fiscal elegida por los interesados. Por tanto, en este caso, la única regularización posible de la situación tributaria de los interesados consistiría en ajustar la valoración de las retribuciones recibidas por los socios, derivadas de la prestación de sus servicios profesionales a la sociedad, conforme al régimen de las operaciones vinculadas regulado en el art. 18 de la LIS<sup>49</sup>.

**CUARTO.** – En respuesta a la cuestión planteada por los interesados sobre el tipo de procedimiento que puede iniciar la Administración tributaria para comprobar si IURISDICTIO SLP interviene realmente en el ejercicio del objeto social o si, por el contrario, su participación ha sido simulada por los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO con el fin de obtener una ventaja fiscal ilegítima, debemos señalar que el procedimiento empleado por la Administración tributaria es el de inspección.

El procedimiento de inspección, regulado en el Capítulo IV del Título III de la Ley General Tributaria, otorga a la Administración tributaria un amplio catálogo de facultades<sup>50</sup> que le permite comprobar cualquier extremo que considere necesario para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los obligados tributarios.

En el supuesto de hecho del presente dictamen, si la Administración tributaria se propone comprobar la realidad de la intervención de IURISDICTIO SLP en el ejercicio de su objeto social, deberá iniciar un procedimiento de inspección de alcance general que tendrá por objeto la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y los pagos fraccionados realizados por IURISDICTIO SLP en los ejercicios 2023 y 2024 y/o las autoliquidaciones del IRPF de los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO durante dichos ejercicios.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 147.2 de la LGT, la iniciación del procedimiento de inspección se deberá comunicar a los obligados tributarios, *informándoles sobre la naturaleza y alcance del procedimiento, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de las actuaciones inspectoras*. Por tanto, en el supuesto objeto del

---

<sup>49</sup> En este trabajo únicamente vamos a analizar cómo se regulariza la situación tributaria de los obligados tributarios en los supuestos de simulación fiscal, por razones de concreción y de extensión, no entraremos a analizar la posible regularización por medio de la correcta valoración de las operaciones vinculadas.

<sup>50</sup> Estas facultades se recogen en el artículo 142 de la Ley General Tributaria.

dictamen, las actuaciones inspectoras no podrán dar comienzo hasta que los interesados sean informados en los términos que exige la ley.

Durante el procedimiento de inspección, el actuario de la Administración tributaria deberá recabar toda la información que considere necesaria para determinar si la participación de IURISDICTION SLP en el ejercicio de la abogacía es real y efectiva.

En el supuesto de que, a la vista de las actuaciones inspectoras practicadas, se concluya que la sociedad participa verazmente en el desarrollo de la abogacía, se levantará un acta en la que declarará ajustada a derecho la situación tributaria de IURISDICTION SLP y la de sus socios.

Por el contrario, si de las actuaciones inspectoras se desprende que la intervención de IURISDICTION SLP en el ejercicio de la profesión es nula o insuficiente desde el punto de vista económico, es decir, si el actuario alcanza la conclusión de que la constitución de la sociedad obedece a una simulación dirigida a ocultar la verdadera situación económica del ejercicio de la profesión, consistente en que la actividad es ejercida directamente por los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO sin que la sociedad participe realmente en la prestación de los servicios, entonces, extenderá un acta de inspección que contendrá una propuesta de regularización de la situación tributaria declarada tanto por los socios como por la sociedad, asimismo, el actuario indicará si considera que existen indicios de la comisión de infracciones tributarias para la apertura del correspondiente procedimiento sancionador.

Las consecuencias jurídicas y tributarias derivadas de esa posible propuesta de regularización serán analizadas con mayor detalle en el Fundamento Jurídico QUINTO de este dictamen.

En cuanto a la carga de la prueba en el procedimiento de inspección, cabe destacar que el artículo 105 de la Ley General Tributaria establece con carácter general que: *en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*. Por tanto, en el procedimiento de inspección, será la Administración tributaria, a través del actuario, quien deberá probar que concurren las circunstancias mencionadas en el Fundamento Jurídico PRIMERO que permiten determinar que la intervención de IURISDICTION SLP en el ejercicio de su objeto social es simulada y que, en realidad, son los socios profesionales los que ejercen directamente la profesión.

Sin embargo, la dificultad probatoria que caracteriza a los supuestos de simulación, derivada del esfuerzo que suelen realizar los interesados para generar una apariencia de realidad lo más verosímil posible, ha llevado a la doctrina<sup>51</sup> y a la jurisprudencia<sup>52</sup> a considerar suficiente la prueba de estos supuestos a través de indicios y presunciones, siempre y cuando concurren los requisitos legales previstos en el artículo 108.2 de la LGT, es decir, *que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.*

Como ya hemos señalado, una vez finalizado el procedimiento de inspección, el actuario extenderá un acta motivada, en la que se recogerán los indicios y presunciones que le han llevado a considerar que el uso de IURISDICTION SLP para ejercer una profesión constituye una simulación.

Si los interesados muestran su disconformidad con el acta de inspección, tal y como se expresa el artículo 157.1 de la LGT, dispondrán de un trámite de audiencia en el que podrán alegar aquello que convenga a su derecho, así como aportar medios de prueba de los que quieran valerse. Asimismo, de acuerdo con el artículo 157.3 del mismo texto legal, en el plazo de 15 días desde que se haya notificado el acta de disconformidad, los interesados podrán formular alegaciones y aportar los medios de prueba que le sean favorables ante el órgano competente para liquidar.

Luego, a pesar de que las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documento público y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, los interesados pueden aportar pruebas que contradigan el contenido de dichas actas, pues, su presunción de veracidad es *iuris tantum*.

Por tanto, tal y como hemos puesto de manifiesto *ut supra*, la carga de la prueba en el procedimiento de inspección corresponde, en primer lugar, a la propia Administración tributaria, quien debe acreditar, al menos mediante indicios y presunciones, que en el caso de IURISDICTION SLP se ha producido un supuesto de simulación que justifica la propuesta de regularización contenida en el acta extendida por el actuario. Sin embargo, los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO e IURISDICTION SLP podrán hacerse valer de cuantas pruebas dispongan para demostrar a la Administración tributaria que la

---

<sup>51</sup> En este sentido, véanse la Resolución del TEAC núm. 3867/2010, de 21 de marzo de 2013; y la Respuesta de la DGT a la Consulta núm. V3158-17, de 5 de diciembre.

<sup>52</sup> En este sentido, véase la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, núm. rec. 2381/2001, de 13 de junio de 2006.

sociedad interviene realmente en el ejercicio de la actividad profesional y que su constitución obedece al ejercicio por parte de los socios de una opción tributaria legítima, como es el desarrollo de su profesión a través de una sociedad profesional.

Finalmente, el órgano encargado para liquidar resolverá las alegaciones presentadas por los obligados tributarios y adoptará el acuerdo de liquidación procedente.

Por otro lado, la cuestión planteada entorno a la existencia de un límite temporal para que la Administración tributaria pueda llevar a cabo un procedimiento de inspección que tenga por objeto las autoliquidaciones del IRPF y del IS presentadas durante los ejercicios 2023 y 2024 por los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, así como por IURISDICTIO SLP, da lugar al análisis de dos cuestiones distintas:

En primer lugar, respecto a si el inicio del procedimiento de inspección está sujeto a alguna limitación temporal.

Pues bien, la respuesta a esta cuestión dependerá de si la investigación de las autoliquidaciones presentadas por los interesados en los ejercicios 2023 y 2024 resulta relevante para la comprobación de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de la Ley General Tributaria que no hubiesen prescrito en el momento del inicio del procedimiento de inspección. Los derechos contemplados en el artículo 66, entre ellos el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria, prescriben a los 4 años, computados conforme al artículo 67 de la LGT.

De modo que, es posible que se inicie un procedimiento de inspección que tenga por objeto las autoliquidaciones del IRPF y del IS de los ejercicios 2023 y 2024 presentadas por los interesados, a pesar de que el derecho de la administración a liquidar esos impuestos ya hubiese prescrito, siempre y cuando la investigación de aquéllas pueda resultar útil para que se pueda ejercer alguno de los derechos previstos en el artículo 66 que no hayan prescrito al inicio de las actuaciones inspectoras. Aun así, la administración no podrá liquidar las deudas tributarias correspondientes al IRPF e IS de los ejercicios 2023 y 2024 que pudiesen derivar de la inspección, del mismo modo, tampoco podrá imponer sanción alguna por las infracciones cometidas por IURISDICTIO SLP y los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO si al dar comienzo las actuaciones inspectoras han transcurrido más de cuatro años desde que aquéllas fueron perpetradas.

Sin embargo, no se podrá iniciar el procedimiento de inspección para comprobar las autoliquidaciones del IRPF y del IS de los ejercicios 2023 y 2024 presentadas por los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, así como por IURISDICTIO SLP, una vez prescritos los derechos contemplados en el artículo 66<sup>53</sup>, si tal comprobación no permite a la administración ejercer algún otro derecho contemplado en ese artículo que no hubiese prescrito al momento de iniciarse las actuaciones inspectoras.

La segunda de las cuestiones hace referencia a si existe, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, algún límite temporal para su conclusión.

Pues bien, la respuesta a este interrogante ha de ser afirmativa, pues, como se establece en el artículo 150 de la LGT, las actuaciones inspectoras están sujetas a plazo.

De modo que, con carácter general, el procedimiento de inspección debe concluir en un plazo de 18 meses. Sin embargo, hay ciertas circunstancias, contempladas en el artículo 150.1.b) de la LGT, cuya concurrencia permiten ampliar la duración máxima del procedimiento de inspección hasta los 27 meses.

No obstante, la duración real de las actuaciones inspectoras puede verse alterada, pues, en el artículo 150.3 de la LGT se establecen distintas circunstancias que permiten suspender el cómputo de los plazos antes señalados. Asimismo, los artículos 150.4 y 150.5 de la LGT permiten la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento de inspección, cuando concurre alguna de las causas señaladas en dichos preceptos.

El plazo para practicar las actuaciones inspectoras se computa desde el momento en el que se comunica al obligado tributario el inicio del procedimiento hasta que se notifica el acto administrativo resultante del mismo, es decir, hasta que se notifica al obligado tributario la liquidación dictada por el órgano competente. Tal notificación habrá de ser expresa en los supuestos en los que se haya firmado un acta de disconformidad<sup>54</sup>, sin embargo, podrá ser tácita en el caso de que el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo<sup>55</sup> o de conformidad<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> Es decir, una vez superado el plazo de cuatro años establecido en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, computados conforme al artículo 67 del mismo cuerpo normativo.

<sup>54</sup> Así se establece en el artículo 157.5 de la LGT.

<sup>55</sup> Así se establece en el artículo 155.5 de la LGT, en este caso, la liquidación se entenderá producida y notificada una vez transcurridos 10 días desde el día siguiente a la fecha del acta.

<sup>56</sup> Así se establece en el artículo 156.3 de la LGT, en este caso, la liquidación se entenderá producida y notificada de acuerdo con la propuesta formulada en el acta, una vez transcurrido 1 mes desde el día siguiente a la fecha del acta.

Sin embargo, la superación del plazo máximo señalado por la ley para concluir las actuaciones inspectoras no produce la caducidad del procedimiento de inspección, el cual podrá continuar hasta su terminación. No obstante, una vez superado el plazo máximo para poner fin a las actuaciones inspectoras sin que se haya dictado por el órgano competente la resolución del procedimiento, para poder continuar con la inspección, la Administración tributaria deberá notificar al interesado la reanudación de las actuaciones inspectoras, desde este momento se entenderá interrumpido nuevamente el plazo de prescripción de los derechos previstos en el art. 66 de la LGT<sup>57</sup>. De modo que, lo actuado fuera del plazo legalmente previsto, una vez notificada al interesado la reanudación de las actuaciones inspectoras, goza de la misma validez y el mismo valor que las actuaciones realizadas dentro del plazo delimitado por la ley.

No obstante, la superación del plazo legal comporta importantes consecuencias. En primer lugar, no se considerará interrumpida, por el inicio del procedimiento de inspección, la prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar la deuda tributaria derivada de las actuaciones inspectoras, así como para sancionar por las infracciones que se pongan de manifiesto durante las investigaciones.

Este efecto de ininterrupción de la prescripción de los derechos que acabamos de comentar presenta una gran trascendencia, puesto que, en muchas ocasiones, la superación del plazo para realizar las actuaciones inspectoras produce la prescripción de los derechos de la Administración tributaria a liquidar las deudas de los obligados tributarios, así como a sancionar a los mismos por las infracciones tributarias cometidas.

En el caso de IURISDICTIO SLP y de los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, si la Administración tributaria comunica a los interesados el inicio del procedimiento de inspección, por las autoliquidaciones del Impuesto de Sociedades y del IRPF de los ejercicios 2023 y 2024, el 30 de junio de 2026 y se supera el plazo general de 18 meses para concluir las actuaciones inspectoras, notificándose a los interesados la reanudación de las actuaciones inspectoras el 30 de julio del año 2029.

Al haber transcurrido más de 4 años desde que nació el derecho de la Administración tributaria para liquidar la deuda (30 de junio de 2024 y 2025, respectivamente), así como desde que se cometió la infracción tributaria, el derecho de la administración para realizar tales facultades ya habría prescrito, por tanto, aunque se reanuden las actuaciones

---

<sup>57</sup> Así se establece en el artículo 150.6. a) *in fine* de la Ley General Tributaria.

inspectoras, la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección no podrá contener una propuesta de liquidación ni una propuesta de sanción referente a los tributos y ejercicios objetos de inspección.

Por último, otra consecuencia relevante que produce la superación del plazo establecido para concluir las actuaciones inspectoras consiste en que los ingresos realizados desde el momento en el que se inicie el procedimiento de inspección hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo, que hayan sido imputados por los obligados tributarios al tributo y período objeto de la inspección, tendrán el carácter de espontáneos. Por tanto, si IURISDICTIO SLP y los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, una vez iniciado el procedimiento de inspección, consideran que la situación tributaria que declararon inicialmente puede constituir un supuesto de simulación fiscal y deciden regularizar su situación respecto al IRPF por medio de la presentación de autoliquidaciones e ingresos extemporáneos de los ejercicios 2023 y 2024, en caso de que la Administración supere el plazo para concluir las actuaciones inspectoras sin dictar la resolución que ponga fin al procedimiento, dichos ingresos se considerarán espontáneos, por lo que, deberán soportar los recargos, así como los intereses de demora<sup>58</sup> previstos en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, pero evitarán las sanciones que cabría imponerles por las infracciones tributarias que pudieran derivar del inicio de un eventual procedimiento sancionador.

**QUINTO.** – Para dar respuesta a los múltiples interrogantes planteados por los interesados en la cuestión jurídica QUINTA, analizaremos detalladamente cuáles son las consecuencias que pueden derivarse para IURISDICTIO SLP y los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO en el supuesto de que la Administración tributaria declare que la intervención de la sociedad en el ejercicio de la profesión durante el año 2025 constituye un supuesto de simulación.

---

<sup>58</sup> Si la declaración extemporánea y espontánea se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en el que la autoliquidación se haya presentado.

En primer lugar, debemos señalar que, en tal caso, pueden derivarse para los interesados consecuencias de distinta naturaleza: por un lado, consecuencias económico-administrativas y, por otro, consecuencias jurídico-penales.

En cuanto a las consecuencias económico-administrativas que pueden derivarse para los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, si el actuario que dirige el procedimiento de inspección determina que el uso de IURISDICTION SLP por parte de aquéllos constituye una simulación, son fundamentalmente dos: por un lado, la regularización de su situación económico-tributaria, a través de la liquidación de la deuda tributaria correspondiente y, por otro, la posible imposición de una sanción administrativa (multa).

Si el actuario de la Administración tributaria considera que la intervención de IURISDICTION SLP en el ejercicio de la abogacía constituye un supuesto de simulación, extenderá un acta de inspección en la que se hará referencia a los indicios que le han permitido alcanzar tal conclusión y expondrá los argumentos que considere oportunos para motivar la propuesta de regularización contenida en tal resolución. De igual modo, el actuario podrá indicar en el acta de inspección si, a su criterio, concurren indicios que permiten sospechar la comisión de alguna infracción tributaria por parte de los obligados tributarios.

La propuesta de regularización contenida en el acta de inspección, en los supuestos de simulación por empleo de sociedades interpuestas para ejercer una determinada profesión, consiste, generalmente, en corregir la situación tributaria declarada indebidamente por los obligados tributarios. Para subsanar tal situación, la Administración tributaria atribuye a los socios profesionales la totalidad de los rendimientos derivados de los servicios profesionales prestados por aquéllos<sup>59</sup>.

De modo que, al finalizar las actuaciones inspectoras, el actuario extenderá a cada socio profesional una o varias liquidaciones por el IRPF del ejercicio o ejercicios correspondientes, en las que se incluirán, en proporción a la cuota de participación de cada socio, los rendimientos derivados del ejercicio de la profesión que fueron indebidamente imputados a la sociedad. Así, pues, los socios profesionales deberán tributar por los rendimientos derivados del ejercicio de la profesión, como rendimientos de la actividad económica, en el IRPF del ejercicio o ejercicios correspondientes.

---

<sup>59</sup> En este sentido, véase (SANTOS FLORES, I. Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas, 2019).

En el supuesto de hecho objeto de este dictamen, si la inspección alcanza la conclusión de que se trata de una simulación, en el sentido del artículo 16 de la LGT, extenderá un acta que contendrá una propuesta de regularización de la situación tributaria de IURISDICTIO SLP y de los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, en ella, el actuario imputará a los socios los rendimientos que en un primer momento fueron indebidamente atribuidos a la sociedad, pues, una vez declarada la simulación de la participación de IURISDICTIO SLP en el desarrollo de la actividad profesional, el hecho imponible que subsiste, es decir, el efectivamente realizado por los obligados tributarios, según la administración, es la prestación de servicios por parte de los socios profesionales directamente a los clientes. Por tanto, los rendimientos derivados de tal actividad debieron atribuirse directamente a los interesados como rendimientos de su actividad económica a incluir en sus respectivas autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2023 y 2024.

Luego, el acta que ponga fin a las actuaciones inspectoras contendrá dos propuestas de liquidación del IRPF de los ejercicios 2023 y 2024, una por cada socio, en la que se incluirán, como rendimientos de la actividad económica, los rendimientos derivados de la prestación de los servicios profesionales, que fueron indebidamente imputados a la sociedad y declarados en el Impuesto de Sociedades.

En este sentido, si en el supuesto de hecho objeto de este dictamen se realiza por la Administración tributaria una propuesta de regularización de la situación tributaria de los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, entendiendo que la totalidad de los rendimientos derivados de la prestación de los servicios profesionales debieron ser imputados directamente a los socios profesionales, sin que concurriera la participación de IURISDICTIO SLP en la obtención de estos, el acta que ponga fin al procedimiento de inspección, que tuvo por objeto las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2023 y 2024 presentadas por los interesados, contendrá la siguiente propuesta de regularización:

En primer lugar, al interpretar la Administración tributaria que la totalidad de los rendimientos derivados del ejercicio de la profesión deben imputarse a los socios profesionales, en proporción a su cuota de participación en la sociedad, no cabría la posibilidad de que en este ejercicio los socios obtuvieran dividendos de IURISDICTIO SLP, pues, a la sociedad no se le debió atribuir rendimiento alguno. Por tanto, para alcanzar una regularización correcta de la situación tributaria de los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, el órgano competente para efectuar las liquidaciones correspondientes, una vez finalizado el procedimiento de inspección, deberá excluir las

rentas indebidamente incluidas por los socios profesionales en sus autoliquidaciones del IRPF 2024 en concepto de rendimientos del capital mobiliario (RCM).

Luego, las cantidades erróneamente autoliquidadas e ingresadas por los socios profesionales, derivadas de la indebida inclusión de RCM en sus autoliquidaciones del IRPF 2024, deben emplearse para minorar la cuota a ingresar derivada de la liquidación del IRPF 2024 practicada por el órgano competente, una vez finalizadas las actuaciones inspectoras.

Así, pues, con respecto a la regularización de la situación tributaria de los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO en lo referente al IRPF 2024, los obligados tributarios verán minorada la cuota a ingresar derivada de la liquidación practicada por el órgano competente en 9.135,55 euros, puesto que, dicha cuantía ya fue indebidamente ingresada por los interesados tras incluir erróneamente en sus respectivas autoliquidaciones del IRPF 2024, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, los dividendos distribuidos por IURISDICTIO SLP.

De igual forma se deberá regularizar la situación tributaria de los socios profesionales en relación con el IRPF del ejercicio 2025.

Por otro lado, al atribuir a los socios la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad durante los ejercicios 2023 y 2024 (350.000 y 400.000 euros, respectivamente) en proporción a su cuota de participación en la sociedad (50%), esto es, 175.000 euros a cada socio en el ejercicio 2023 y 200.000 euros en el ejercicio 2024, se derivaría para cada socio una cuota a ingresar de 63.731,95 euros en el ejercicio 2023 y de 72.731,95 euros en el ejercicio 2024. Estas cuotas resultan de los siguientes cálculos:

Rendimientos íntegros de la actividad económica de cada socio en el ejercicio 2023: 175.000 euros, reducidos en 5.000 euros en concepto de amortizaciones de edificios de servicios, de mobiliario y de equipos electrónicos<sup>60</sup>. Por tanto, cada socio obtendría un rendimiento neto de actividades económicas igual a 170.000 euros. La Base Imponible del IRPF estaría compuesta únicamente por los rendimientos de la actividad económica que fueron indebidamente imputados a la sociedad, por tanto, sería de 170.000 euros. La Cuota Líquida estatal del impuesto sería igual a 31.924,75 euros. Resultante de aplicar a

---

<sup>60</sup> Artículo. 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el artículo 12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

la Base Liquidable general estatal, una vez deducido el Mínimo Personal<sup>61</sup>, el tipo aplicable previsto en el artículo 63 de la LIRPF. Por su parte, la Cuota Líquida autonómica del impuesto sería igual a 31.807,20 euros, resultante de aplicar a la Base Liquidable general autonómica, una vez reducido el Mínimo Personal<sup>62</sup>, el tipo aplicable previsto en el artículo 23 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Rendimientos íntegros de la actividad económica de cada socio en el ejercicio 2024: 200.000 euros, reducidos en 10.000 euros en concepto de amortizaciones de edificios de servicios, de mobiliario y de equipos electrónicos. Por tanto, cada socio obtendría un rendimiento neto de actividades económicas igual a 190.000 euros. La Base Imponible del IRPF estaría compuesta únicamente por los rendimientos de la actividad económica que fueron indebidamente imputados a la sociedad, por tanto, sería de 170.000 euros. La Cuota Líquida estatal del impuesto sería igual a 36.424,75 euros. Resultante de aplicar a la Base Liquidable general estatal, una vez deducido el Mínimo Personal, el tipo aplicable previsto en el artículo 63 de la LIRPF. Por su parte, la Cuota Líquida autonómica del impuesto sería igual a 36.307,20 euros, resultante de aplicar a la Base Liquidable general autonómica, una vez reducido el Mínimo Personal, el tipo aplicable previsto en el artículo 23 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Como hemos señalado anteriormente, la cuota a ingresar que resulta para cada socio profesional de la liquidación practicada respecto al IRPF 2024 habrá de minorarse en 9.135,55 mil euros, puesto que, dicha cuantía ya fue ingresada por los socios profesionales en sus correspondientes autoliquidaciones del IRPF 2024, al incluir indebidamente en la base imponible del impuesto determinadas rentas en concepto rendimientos del capital mobiliario. De modo que, la cuota que finalmente deberán ingresar los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO por el IRPF 2024 será igual a 63.596,40 euros.

---

<sup>61</sup> 5.550 euros, de acuerdo con el Artículo 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>62</sup> 5.790 euros, de acuerdo con el Artículo 23 bis de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Finalmente, las deudas tributarias a ingresar, derivadas de las liquidaciones practicadas por el órgano competente, se verán incrementadas por el interés de demora previsto en el artículo 26 de la LGT<sup>63</sup>.

Respecto a las cantidades que fueron indebidamente autoliquidadas e ingresadas por IURISDICTION SLP en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2023 y 2024, analizaremos qué ocurre con estos ingresos en el Fundamento Jurídico SEXTO a la hora de examinar cómo se regularizaría la situación de la sociedad interpuesta.

En resumen, la regularización de la situación tributaria de los obligados tributarios, personas físicas, en los supuestos en los que la Administración tributaria ha determinado que el uso de una sociedad creada por los socios para ejercer una profesión constituye una simulación, se logra por medio de un mecanismo similar al antiguo régimen de transparencia fiscal que constituía el modo de tributación de las sociedades profesionales<sup>64</sup>. Pues, en ambos casos, se imputan a los socios profesionales los rendimientos, presuntamente obtenidos por la sociedad, en proporción a su cuota de participación en el capital social. Siendo los socios profesionales los que han de tributar por estas cantidades incluyéndolas en sus autoliquidaciones del IRPF.

Por otro lado, si el actuario durante las actuaciones inspectoras aprecia que concurren indicios de que los interesados pudieron cometer alguna infracción tributaria lo hará constar en el acta de inspección. Ello podrá dar lugar a otra consecuencia económico-administrativa, como es la apertura de un procedimiento sancionador contra los interesados por parte de la Administración tributaria.

Una vez notificado a los interesados el inicio del procedimiento sancionador, la Administración dispondrá de un plazo de seis meses para dictar una resolución que deberá contener: la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona infractora y la cuantificación de la sanción que se impone<sup>65</sup>.

Si se supera el plazo de seis meses, sin que la Administración tributaria haya dictado tal resolución, se produce la caducidad del procedimiento y, por ende, la imposibilidad de

---

<sup>63</sup> El artículo 16.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece: *En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.*

<sup>64</sup> Derogado por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF.

<sup>65</sup> Así lo establece el Artículo 211.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

iniciar un nuevo procedimiento sancionador por los mismos hechos. En otras palabras, la Administración tributaria perdería su derecho a sancionar a los interesados por tales hechos.

No obstante, cabe la posibilidad de que las circunstancias que permitan presumir la comisión de una determinada infracción tributaria se hayan puesto de manifiesto antes de que se extienda el acta de inspección por parte del actuario, pues, generalmente dichas circunstancias se aprecian durante la práctica de las actuaciones inspectoras. Luego, es posible que el procedimiento sancionador se inicie antes de que el procedimiento de inspección haya concluido y, por ende, que la propuesta de sanción se dicte antes de que finalicen las actuaciones inspectoras.

En ocasiones, cuando la Administración tributaria aprecia que concurren indicios suficientes como para presumir la comisión de una determinada infracción tributaria y dispone de todos los elementos necesarios para formular una propuesta de sanción, ésta puede incorporarse directamente al acuerdo de inicio del procedimiento sancionador<sup>66</sup>.

Por otro lado, si una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, se notifica al obligado tributario el acuerdo de iniciación de un procedimiento sancionador, el interesado puede renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador<sup>67</sup>, optando por que éste se tramite juntamente con el de inspección. No obstante, a pesar de su tramitación conjunta, cada procedimiento finalizará con un acto resolutorio distinto<sup>68</sup>, de modo que, finalizada la tramitación conjunta de ambos procedimientos, el órgano competente para liquidar dictará, por un lado, la correspondiente liquidación y, por otro, la oportuna sanción.

En caso de que la Administración tributaria considere que el uso de IURISDICTIONE SLP, como instrumento para ejercer una profesión, constituye un supuesto de simulación y que, por ende, las autoliquidaciones del IRPF presentadas por los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO no se ajustan a la realidad de los ingresos que han obtenido de su

---

<sup>66</sup> Así se establece en el artículo 210.5 de la Ley General Tributaria.

<sup>67</sup> La posibilidad de renuncia se recoge en el artículo 208.1 de la Ley General Tributaria.

<sup>68</sup> Así se establece en el artículo 27.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

actividad económica, estaríamos ante una infracción muy grave conforme a lo dispuesto en el artículo 191.4 de la LGT<sup>69</sup>.

Por cuanto, la constitución de una sociedad interpuesta por parte de los interesados supone el uso de medio fraudulentos, en el sentido del artículo 184.3.c). Por tanto, la sanción económica será del 100 al 150 por ciento de la cuota a ingresar, según lo dispuesto en el art.191.4 del mismo texto legal, incrementada en los porcentajes señalados en el artículo 187.1.b), en atención al perjuicio económico causado a la Hacienda Pública. La base de la sanción en los supuestos en los que la Administración declare la simulación fiscal estará constituida por la cuota dejada de ingresar por el socio en su IRPF y recogida en la liquidación practicada por la Administración, reducida en la cuantía indebidamente ingresada por la sociedad profesional en el IS<sup>70</sup>.

En otro orden de cosas, los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO se cuestionan si, en el caso de que la Administración tributaria califique la situación de IURISDICTION SLP como un supuesto de simulación, podrían derivarse para los interesados consecuencias jurídico-penales.

Pues bien, la respuesta a esta cuestión es afirmativa, pero debe matizarse. Es decir, la simulación fiscal puede dar lugar a la comisión de un delito contra la Hacienda Pública regulado en el artículo 305 y ss. del Código Penal, pero, para ello deben concurrir dos elementos, uno subjetivo y otro objetivo.

En cuanto al elemento subjetivo, el tipo penal exige que el autor del delito actúe con dolo, esto es, con conocimiento y voluntad de la acción que está llevando a cabo (defraudar). De igual modo, la figura jurídica de la simulación requiere que el obligado tributario obre con ocultación y engaño. Sin embargo, aunque la Administración tributaria considere que existe simulación, no se debe presuponer la existencia de dolo por parte de los interesados, pues, será el órgano jurisdiccional penal el que tendrá que valorar si existió voluntad defraudatoria suficiente por parte de los interesados para considerar que concurre el elemento subjetivo exigido por el tipo penal<sup>71</sup>.

---

<sup>69</sup> El Artículo 191.1 de la Ley General Tributaria regula la *Infracción tributaria por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo [...]*. En su apartado 4 se establece: *La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.*

<sup>70</sup> En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en su Sentencia núm. 770/2023, de 8 de junio.

<sup>71</sup> En este sentido se pronuncia (ORENA DOMINGUEZ, A. La problemática tributaria de las sociedades profesionales, 2016).

En cuanto al elemento objetivo, el tipo penal exige que la cuantía defraudada supere los 120.000 euros. Para conocer si dicha cuantía se ha superado en el caso de que la suma defraudada se corresponda con obligaciones derivadas de tributos periódicos como el IRPF se estará a lo defraudado en cada período impositivo. En el supuesto objeto de este dictamen, la cuantía presuntamente defraudada por los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO no superaría individualmente dicha cantidad, pues, en el ejercicio 2023 el importe de la cuota defraudada del IRPF de cada socio ascendería a 63.731,95 euros y en el ejercicio 2024 dicha cuota ascendería a 72.731,95 euros. Por tanto, no podrían ser acusados de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Las consecuencias penales que podrían derivarse para los obligados tributarios, personas físicas, en caso de ser condenados por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública serían: pena de prisión de 1 a 5 años más multa del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada<sup>72</sup> y, para las personas jurídicas: pena de multa del tanto al doble de la cuota defraudada, asimismo, se les podrá imponer alguna de las penas previstas en el artículo 33.7 del Código Penal<sup>73</sup>. Además, a todos los condenados por este delito, ya sean personas físicas o jurídicas, se les impondrá la pena accesoria de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

Por tanto, si durante las actuaciones inspectoras se pone de manifiesto la existencia de indicios que permiten presumir la comisión de un delito contra la Hacienda pública, por regla general, el procedimiento de inspección continuará y se extenderá un acta que contenga una propuesta de liquidación vinculada a delito<sup>74</sup>, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma. Tal propuesta será notificada al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para que formule cuantas alegaciones estime convenientes. Una vez evacuado este trámite de audiencia, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, previa autorización del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de inspección se dará por finalizado. El pase de tanto de culpa o la remisión

---

<sup>72</sup> Así se establece en el artículo 305 de la Ley Orgánica del Código Penal.

<sup>73</sup> Así se establece en el artículo 310 bis del Código Penal.

<sup>74</sup> La liquidación vinculada a delito se regula en el artículo 253 de la LGT.

del expediente al Ministerio Fiscal interrumpen los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer sanción.

Si la denuncia fuese inadmitida, las actuaciones inspectoras deberán retrotraerse al momento anterior a aquel en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo la formalización del acta correspondiente.

Sin embargo, de conformidad con el principio *non bis in idem*, aunque el actuario alerte de la concurrencia de indicios que permiten sospechar la comisión de una infracción tributaria, la Administración se abstendrá de iniciar o continuar el procedimiento sancionador que tenga por objeto los mismos hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública<sup>75</sup>.

Con el fin de evitar la imposición de una doble sanción (penal y administrativa) a unos mismos sujetos por unos mismos hechos, la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. En caso contrario, si el órgano judicial no aprecia la existencia de delito, cabrá iniciar el correspondiente procedimiento sancionador en vía administrativa<sup>76</sup>.

En este sentido, cabe destacar que, en caso de que se condene a los obligados tributarios por los hechos que constituyen el objeto del procedimiento de inspección, la liquidación administrativa practicada deberá ajustarse a la cuantía que finalmente se declare defraudada en el proceso penal<sup>77</sup>.

Por otro lado, si el proceso penal finaliza con una resolución firme en la que no se aprecia delito, pero sí se reconoce la existencia de la obligación tributaria, se producirá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, partiendo de los hechos que el órgano judicial haya considerado probados y procediendo a la formalización del acta correspondiente.

Finalmente, con relación a si existe alguna forma de regularizar voluntariamente la situación tributaria de los interesados, debemos señalar que en los supuestos de simulación fiscal tal regularización no es posible, pues, la simulación solo puede ser determinada por la Administración tributaria.

---

<sup>75</sup> Así se establece en el artículo 250.2 de la Ley General Tributaria.

<sup>76</sup> Así se indica en el artículo 250.2 de la Ley General Tributaria.

<sup>77</sup> Así se establece en el artículo 257.1 de la Ley General Tributaria.

No obstante, sería posible que los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO regularizaran voluntariamente su situación tributaria respecto al IRPF de los ejercicios 2023 y 2024 para tratar de evitar las posibles sanciones que pudieran derivarse contra ellos de la inspección practicada por la Administración tributaria. Para ello, es necesario que la regularización sea “espontánea”, es decir, que se lleve a cabo sin requerimiento previo, en el sentido del artículo 27.1 de la LGT, o bien, que se practique una vez superado el plazo del procedimiento de inspección y antes de que se notifique la reanudación de las actuaciones inspectoras. En este caso, los socios profesionales deben ser conscientes de que, si la Administración tributaria no declara la simulación fiscal del uso de IURISDICTIO SLP por parte de los interesados, entonces, no surgirá en favor de la sociedad el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente autoliquidadas e ingresadas por el IS de los ejercicios 2023 y 2024<sup>78</sup>.

A la hora de analizar los posibles mecanismos que existen para que los socios puedan regularizar voluntariamente su situación tributaria respecto al IRPF de los ejercicios 2023 y 2024 debemos diferenciar dos situaciones posibles:

Por un lado, si nos encontramos en un momento previo al inicio de cualquier procedimiento o actuación por parte de la Administración tributaria dirigida a comprobar, regularizar, inspeccionar o liquidar la deuda tributaria, es posible que los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO regularicen su situación por medio de la presentación de autoliquidaciones del IRPF 2023 y 2024 de forma extemporánea, pero espontánea.

En tal caso, los obligados tributarios deberán soportar los recargos previstos en el artículo 27.2 de la LGT, que podrán verse reducidos en un 25 por ciento<sup>79</sup>.

Este mecanismo de regularización les permitirá evitar la sanción que pudiera derivarse de la infracción tributaria apreciada por la inspección, así como los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación extemporánea, si ésta se presenta antes de que transcurran doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación.

La regularización voluntaria de su situación tributaria permite a los obligados tributarios evitar no solo una posible sanción pecuniaria, sino, también las consecuencias penales

---

<sup>78</sup> Véase en este sentido a (BLÁZQUEZ LIDOY, A. Sociedades de profesionales: La distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación, 2023).

<sup>79</sup> Conforme a lo establecido en el Artículo 27.5 de la Ley General Tributaria.

que pudieran derivarse de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, tal y como se establece en los artículos 252 de la LGT y 305.4 del Código Penal.

Por otro lado, si ya se hubiese iniciado un procedimiento de inspección, la única forma de evitar la sanción surgiría en el supuesto previsto en el artículo 150.6.b) de la LGT, ya mencionado, es decir, cuando los interesados presenten autoliquidaciones extemporáneas que tendrán el carácter de espontáneas si se presentan una vez superado el plazo para concluir el procedimiento de inspección y antes de que la AEAT notifique la reanudación de las actuaciones inspectoras.

No obstante, si se cumpliera el plazo de inspección, y esta finalizara con una propuesta de liquidación, todavía habría una forma no de evitar la sanción, pero sí de reducirla. En primer lugar, la sanción podrá verse reducida en un 30% en caso de que el obligado tributario preste su conformidad con la propuesta de liquidación planteada por el actuario. Además, el importe de la sanción que resulte a ingresar, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad que acabamos de indicar, se podrá reducir en un 40% si el obligado tributario se compromete a no interponer recurso ni reclamación contra la sanción ni la liquidación y a realizar el pago del importe restante de la sanción en el plazo señalado en el artículo 62.2 de la LGT.

**SEXTO.** – Respecto a la cuestión jurídica SEXTA planteada por los interesados, debemos realizar varias consideraciones:

En primer lugar, en el supuesto de hecho de este dictamen, si la Administración tributaria alcanza la convicción de que la constitución de IURISDICTION SLP, como medio para ejercer una profesión, constituye un supuesto de simulación fiscal, entonces, como hemos señalado en el Fundamento Jurídico anterior, la regularización de la situación tributaria de los socios consistirá en atribuir a éstos la totalidad de las rentas derivadas del ejercicio de la profesión, indebidamente imputadas a la sociedad.

De acuerdo con lo expuesto, si la Administración tributaria determina que IURISDICTION SLP no intervino de forma real en el ejercicio de la actividad profesional de la que derivan las rentas que, indebidamente, le han sido imputadas, deberá asumir que los servicios profesionales, presuntamente prestados por medio de la sociedad, fueron prestados, en realidad, directamente por los socios profesionales y por ende, las rentas derivadas del

ejercicio profesional e imputadas a la sociedad, han de ser atribuidas en su totalidad a los socios profesionales.

De este modo, sociedad y socio presentan la misma identidad subjetiva desde el punto de vista fiscal, es decir, desde una perspectiva tributaria, IURISDICTIO SLP y los socios profesionales son el mismo sujeto. Esta ficción jurídica permite que puedan atribuirse a los socios la prestación de los servicios profesionales, así como la totalidad de las rentas derivadas del desarrollo de la actividad económica. Al igual que ocurría en el antiguo régimen de transparencia fiscal<sup>80</sup> que constituía el modo de tributación de las sociedades profesionales hasta su derogación por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre.

Esta confusión de sujetos pasivos<sup>81</sup>, entre socios profesionales y sociedad, nos permite afirmar que, para regularizar plenamente la situación de los socios profesionales, la Administración tributaria deberá regularizar también la situación de la sociedad interpuesta. Ello deriva de la aplicación del principio de “regularización íntegra” acogido por el Tribunal Supremo en supuestos similares<sup>82</sup>.

De modo que, al atribuir a los socios profesionales la totalidad de los rendimientos que indebidamente se imputaron a la sociedad simulada, la Administración tributaria concibe la sociedad como un “testaferro”, es decir, como una simple formalidad jurídica que no responde a un fin económico real y a la que no se le pueden atribuir rendimientos, puesto que, son los socios profesionales los que realmente ejercen la actividad profesional. Así, pues, los socios se encontrarían ocultos bajo el “velo” que supone la sociedad interpuesta.

Por tanto, una vez producido el “desplazamiento” de la sociedad interpuesta por parte de la Administración tributaria, se descubre la verdadera situación subyacente y se pone de manifiesto que, en realidad, los socios profesionales son los únicos que intervienen en el ejercicio de la profesión, luego, los socios profesionales y la sociedad interpuesta son, desde el punto de vista fiscal, un mismo sujeto.

Este razonamiento, acogido por el TEAC<sup>83</sup> y por la jurisprudencia<sup>84</sup>, nos lleva a la conclusión de que, si la intervención de IURISDICTIO SLP en el ejercicio de la actividad

---

<sup>80</sup> Este régimen se regulaba en el Capítulo VI del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente derogada.

<sup>81</sup> En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en su Sentencia núm. 770/2023, de 8 de junio.

<sup>82</sup> En este sentido, véanse las SSTs, núm. rec. 1933/2013 y núm. 770/2023, de 5 de febrero de 2015 y de 8 de junio de 2023, respectivamente.

<sup>83</sup> Véase la Resolución del TEAR de Madrid núm. 28/03231/2024, de 28 de enero de 2025.

<sup>84</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 770/2023, de 8 de junio de 2023.

profesional constituye una simulación fiscal, entonces, la sociedad no pudo obtener rendimientos, puesto que, según la Administración, la sociedad no ejerció actividad económica alguna. Por tanto, las cuotas del IS autoliquidadas por la sociedad durante los ejercicios 2023 y 2024 han de entenderse indebidamente ingresadas, pues, tales rendimientos debieron imputarse a los socios profesionales en proporción a su cuota de participación en la sociedad y gravarse en el ámbito del IRPF.

Luego, para evitar el enriquecimiento injusto que se produciría a favor de la Administración tributaria, en el supuesto de que, tras haberse gravado los rendimientos indebidamente imputados a la sociedad por el Impuesto sobre Sociedades (IS), dichos rendimientos resultaran nuevamente gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) una vez declarada la simulación de la sociedad y atribuidos a los socios profesionales, debe reconocerse un derecho de devolución a favor de IURISDICTIO SLP por la cuotas indebidamente ingresadas por el IS de los ejercicios 2023 y 2024, habida cuenta de la identidad subjetiva a la que nos hemos referido *ut supra*.

Así, pues, para que la regularización de la situación tributaria de los interesados sea íntegra, conforme a lo que acabamos de exponer, debe surgir un derecho de devolución a favor de IURISDICTIO SLP por las cantidades indebidamente ingresadas por la sociedad por el IS de los ejercicios 2023 y 2024, esto es, 78.200,00 euros y 87.400,00 euros, respectivamente, más el interés de demora correspondiente<sup>85</sup>.

Sin embargo, al mismo tiempo, cabe la posibilidad de que IURISDICTIO SLP sea sancionada por presentar incorrectamente las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2023 y 2024, como consecuencia de la imputación indebida de las rentas derivadas del ejercicio de la actividad profesional.

Es decir, la Administración tributaria podrá iniciar un procedimiento sancionador frente a IURISDICTIO SLP por la presunta comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 199 de la LGT, esto es, por presentar de forma incorrecta las autoliquidaciones del IS referente a los ejercicios 2023 y 2024 sin producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, que podrá concluir con la imposición de una sanción económica<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> Así lo dispone el artículo 32.2 de la LGT: *Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley.*

<sup>86</sup> La sanción que cabría imponer a IURISDICTIO SLP en el supuesto objeto del dictamen sería una multa pecuniaria fija de 150 euros, según lo dispuesto en el artículo 199.2 de la LGT.

## CONCLUSIONES:

### PRIMERA. –

Aunque el ejercicio de una actividad económica por medio de una persona jurídica sea, a priori, una práctica completamente legal y pueda enmarcarse en una planificación fiscal válida, la Administración tributaria y los Tribunales han señalado varias circunstancias que les permiten determinar que el uso de una sociedad para ejercer una actividad económica constituye, en puridad, un simulación fiscal. Todas esas circunstancias tienen el valor de indicios, pues, en los supuestos de simulación la prueba directa es extremadamente compleja.

### SEGUNDA. –

Para determinar si el ejercicio de la abogacía a través de una sociedad profesional constituye un supuesto de simulación o una planificación fiscal legítima, la Administración tributaria se sirve de los mismos indicios que en los supuestos en los que a través de la sociedad se ejerce cualquier otra actividad económica. No obstante, hay un importante sector de la doctrina y de la jurisprudencia que argumenta que alguno de esos indicios debe matizarse en el supuesto de sociedades profesionales que desarrollan una profesión *intuitu personae*, pues, la importancia del socio profesional no puede negar por sí sola la intervención de la sociedad en el ejercicio de la actividad, pues, en caso contrario se estaría negando el derecho a ejercer una profesión personalísima como la abogacía a través de una sociedad profesional.

### TERCERA. –

En el supuesto de hecho de este dictamen, se alcanza la conclusión de que IURISDICTION SLP no ha sido constituida por los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO con fines exclusivamente fiscales, sino que la sociedad está dotada de una infraestructura que le permite desarrollar la actividad profesional en su nombre y por su cuenta, que aporta cierto valor añadido a los servicios prestados materialmente por los socios profesionales y que permite la consecución de otros fines extraeconómicos, pero legítimos. Por todo, cabría concluir que IURISDICTION SLP no constituye un supuesto de simulación fiscal, en el sentido del artículo 16 de la LGT.

#### **CUARTA. –**

Para comprobar si el uso de IURISDICTIO SLP por parte de los Sres. CALVO PEINADO y DULCE SALADO, para ejercer la abogacía durante los ejercicios 2023 y 2024, constituyó un supuesto de simulación fiscal, la Administración tributaria deberá iniciar un procedimiento de inspección. El derecho de la Administración para iniciar las comprobaciones necesarias para determinar si existió simulación fiscal, no está sujeto a los plazos de prescripción del artículo 66 de la LGT, no obstante, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, su conclusión está sujeta a plazo y el incumplimiento de este tiene consecuencias importantes para los interesados. La carga de la prueba recae en aquél que haga valer su derecho, por lo que la Administración deberá probar la existencia de simulación y los interesados deberán probar que se trata de una planificación fiscal legítima.

#### **QUINTA. –**

Si el actuario de la Administración considera que existen indicios suficientes para concluir que la constitución de IURISDICTIO SLP responde a un supuesto de simulación fiscal, entonces, podrán derivarse para los interesados consecuencias de distinta naturaleza. Por un lado, consecuencias económico-administrativas (regularización de la situación tributaria, más posible sanción administrativa), por otro, consecuencias jurídico-penales (posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública). En caso de que existan indicios de que los hechos pudieran ser constitutivos de delito, no se iniciará o continuará el procedimiento sancionador respecto a tales hechos, pues, ello vulneraría el principio de *non bis in ídem*.

La regularización voluntaria no cabe en los supuestos de simulación fiscal, no obstante, existen fórmulas que permiten evitar la sanción o, al menos, reducirla.

#### **SEXTA. –**

Si la Administración tributaria determina que IURISDICTIO SLP constituye un supuesto de simulación fiscal, entonces, tendrá que admitir que la sociedad interpuesta es un simple testaferro, detrás del cual encontramos a los socios profesionales que son quienes realmente desarrollan la actividad económica. Por tanto, tal identidad subjetiva entre los socios y la sociedad supone que la Administración tributaria deberá regularizar íntegramente la situación tributaria de los socios y de la sociedad.

En consecuencia, deberá surgir un derecho de devolución a favor de IURISDICTIO SLP por las cantidades indebidamente autoliquidadas e ingresadas por el IS de los ejercicios 2023 y 2024, pues, en caso contrario, estaríamos ante un enriquecimiento injusto de la Administración.

En Cádiz, a 12 de noviembre de 2025.

## BIBLIOGRAFÍA:

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2020). La regularización por simulación de las sociedades profesionales y artistas. *Quincena Fiscal*(22), 17-59.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2023). Sociedades de profesionales: La distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación. (Análisis de las STSS de 6 y 8 de junio de 2023, recs. núms. 8550/2021 y 5002/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 485-486., 1-26.
- FALCÓN y TELLA, R. (2009). Las sociedades profesionales (II): La existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio. *Quincena Fiscal*, 7-13.
- GARCÍA NOVOA, C. (2013). Régimen fiscal de las sociedades profesionales. En GARCÍA PEREZ, R. & ALBIEZ DOHRMANN, K.J. *Comentarios a la Ley de Sociedades Profesionales - Régimen fiscal y corporativo*. (3 ed.). Aranzadi S.A.U.
- ORENA DOMINGUEZ, A. (2016). La problemática tributaria de las sociedades profesionales. *Quincena Fiscal*, 1-19.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2024). Sociedades interpuestas, levantamiento de velo societario y labores de auxilio judicial de la AEAT en el delito contra la Hacienda Pública. *Quincena Fiscal*(22).
- SANTOS FLORES, I. (2019). Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas. *Crónica Tributaria*, 187-221.

## **ANEXO:**

### **NORMATIVA APLICABLE:**

- Constitución Española de 1978.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>87</sup>.
- Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Real Decreto 135/2021, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española.
- Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

### **JURISPRUDENCIA:**

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, núm. recurso 2381/2001, de 13 de junio de 2006.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, núm. recurso 651/2013 de 02 de febrero de 2014.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, núm. rec. 1933/2013, de 5 de febrero de 2015.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, núm. 1802/2019, de 17 de diciembre de 2019, "Asunto Ramón y Cajal SL".

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, núm. 1780/2020, de 17 de febrero de 2020.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo núm. 770/2023, de 08 de junio de 2023.

Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. recurso 1082/2011, de 16 de octubre de 2013.

Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. recurso 417/2011, de 23 de diciembre de 2014.

---

<sup>87</sup> Actualmente derogada.

Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm 370/2016, de 6 de julio de 2016.

Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. recurso 945/2016, de 16 de mayo de 2018.

Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, núm. recurso 571/2016, de 22 de noviembre de 2018.

STSJ de Murcia, Sala de lo Contencioso, núm. 27/2015, de 26 de enero de 2015.

STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso, núm. 508/2015, de 9 de abril de 2015.

STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, núm. 966/2018, de 29 de noviembre de 2018.

STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso, núm. 610/2019, de 23 de mayo de 2019.

Sentencia del Juzgado de lo Penal N°27 de Madrid, núm. 139/2015, de 31 de marzo de 2015.

#### **RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS:**

Resolución del TEAC, núm. 7092/2008, de 7 de abril de 2010.

Resolución del TEAC, núm. 3867/2010, de 21 de marzo de 2013.

Resolución del TEAC, núm. 2689/2020, de 22 de febrero de 2021.

Resolución del TEAR de Madrid, núm. 28/03231/2024, de 28 de enero de 2025.

#### **RESPUESTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT) A CONSULTAS PLANTEADAS POR LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS:**

Respuesta de la DGT a la Consulta núm. V3158-17, de 5 de diciembre de 2017.

Respuesta de la DGT a la Consulta V0002/2007, de 20 de febrero de 2007.

#### **NOTAS DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT):**

Nota de la AEAT 1/12: "Consideraciones sobre el tratamiento de los socios de las entidades mercantiles", de 22 de marzo de 2012.

Nota de la AEAT 4/2019 sobre: Interposición de Sociedades por personas físicas, de 25 de febrero de 2019. Obtenido de [Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas](#).