



PLANIFICACIÓN FISCAL EN SOCIEDADES PROFESIONALES

TRABAJO FINAL DE MÁSTER EN GESTIÓN FINANCIERA Y
CONTABILIDAD AVANZADA

Autora: Maria José Marqués Gozalbo

Tutor: Modesto Fabra Valls

Resumen: La finalidad del siguiente trabajo se centra en la contextualización de las sociedades profesionales y en las prácticas lícitas e ilícitas que estas llevan a cabo para reducir la base imponible del impuesto. Centrándose en el concepto de economía de opción en lo que respecta a la planificación fiscal lícita, permitiendo esto la elección de la norma menos gravosa frente a otras contempladas en el ordenamiento jurídico. En lo que respecta a la planificación fiscal ilícita, este estudio se centra en la contextualización de los conceptos de simulación negocial, el conflicto en la aplicación de la norma y la interposición de sociedades, así como en la observación de sus principales diferencias. El tercer bloque de este trabajo se centra en las medidas que ha ido tomando la Administración y la jurisprudencia a lo largo de estos años con el objetivo de reducir al máximo estas prácticas elusivas ante el aumento de la perspicacia y originalidad del contribuyente en lo referente a la evasión en el pago de impuestos. Realizando en los tres casos un análisis de la jurisprudencia más relevante de los últimos años con el objetivo de avalar la información expuesta.

Palabras clave: economía de opción, operaciones vinculadas, fraude de ley, simulación, interposición de sociedades

Código JEL: H26

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	4
II. REVISIÓN DE LA LITERATURA	6
1. LA PERSONA JURÍDICA Y LA SOCIEDAD	7
1.1. LA SOCIEDAD PROFESIONAL	10
1.2. FISCALIDAD DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL.....	11
1.2.1. EL OBLIGADO TRIBUTARIO	11
1.2.2. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA POR IMPUESTO DE SOCIEDADES	12
1.2.3. ORGANIZACIÓN DE LA SOCIEDAD PARA EL AHORRO FISCAL	13
2. PLANIFICACIÓN FISCAL.....	22
2.1. PLANIFICACIÓN FISCAL LEGITIMA	23
2.1.1. ECONOMÍA DE OPCIÓN.....	24
2.2. PLANIFICACIÓN FISCAL ILEGITIMA	25
2.2.1. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA O FRAUDE DE LEY	25
2.2.2. SIMULACIÓN	28
2.2.3. INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES PROFESIONALES.....	34
3. MEDIDAS ANTIELUSIÓN	39
3.1. OPERACIONES VINCULADAS.....	39
3.1.1. RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS	40
3.1.2. SIMPLIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS	42
3.1.3. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OPERACIONES VINCULADAS.....	43
3.2. DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO Y EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL	44
III. CONCLUSIONES.....	49
IV. BIBLIOGRAFÍA.....	52
V. RECURSOS JURÍDICOS	52
LEYES	52
REALES DECRETOS	53

VI. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....	54
SENTENCIAS	54
CONSULTAS VINCULANTES.....	55
RESOLUCIONES INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS	55

I. INTRODUCCIÓN

El siguiente estudio pone su foco en las sociedades profesionales y en las prácticas que estas emplean con el objetivo de reducir la base imponible del Impuesto de Sociedades en el caso de las empresas, o del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas para el contribuyente. Para ello se han analizado las sentencias más relevantes como la Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, donde se determina el concepto de economía de opción. Más adelante se ha analizado la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 para analizar el concepto de simulación negocial, y la Sentencia del Tribunal Supremo 3519/2020 para delimitar los requisitos para declarar *causa simuladi*. Para llevar a cabo el análisis del conflicto en la aplicación de la norma se ha apoyado el estudio en sentencias como la Sentencia del Tribunal Supremo 6618/2012 en la que se expresa el concepto de fraude de ley o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 941/2017 en la que se expresan las diferencias entre fraude de ley y simulación. En lo que respecta a la interposición de sociedades se ha analizado a través de la Sentencia del Tribunal Supremo 4189/2008. Finalmente, en el último bloque correspondiente a las medidas antielusión se ha analizado las operaciones vinculadas a través de la Sentencia de la Audiencia Nacional 496/2017. Para el análisis de la doctrina del levantamiento del velo se ha recurrido a sentencias como la Sentencia del Tribunal Supremo 1609/2007 o la Sentencia del Tribunal Supremo 2259/2013 para analizar las circunstancias necesarias para su aplicación.

Las distintas resoluciones analizadas ponen de manifiesto la delgada línea que separa realizar una planificación fiscal bajo el amparo de la legalidad, y hacerlo vulnerando las normas del ordenamiento jurídico. Es por esto último que se han regulado distintas medidas antielusión con el principal objetivo de evitar la evasión de impuestos y regularizar los casos que se encuentre al margen de la legalidad para evitar el perjuicio a la Hacienda Pública.

El interés en este tema se centra en los numerosos pronunciamientos de los Tribunales y las discusiones sobre la licitud de estas prácticas. El principal objetivo del siguiente estudio se centra en profundizar, así como, en ampliar los conocimientos sobre la planificación fiscal en las sociedades profesionales. Se ha contextualizado este tema desde una perspectiva lícita a través del concepto de economía de opción, y desde una perspectiva ilícita a través de las operaciones vinculadas, el conflicto en la aplicación de la norma y la interposición de sociedades.

Para ello, se ha dividido el estudio en tres bloques, en el primero se centra en la aproximación de los distintos conceptos jurídicos tales como la persona jurídica y la

sociedad, la sociedad profesional y todo aquello que engloba su fiscalidad como quien se convierte en el obligado tributario, como se determina la cuota tributaria del impuesto, así como como se organiza la sociedad para llevar a cabo el ahorro fiscal. También se hace mención del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, con el objetivo de analizar la forma de tributación de las rentas que perciben los socios de las sociedades profesionales, bien como dividendos o bien en concepto de prestación de servicios a la sociedad. Para terminar este bloque, se ha realizado un análisis sobre la distinta jurisprudencia disponible sobre las retribuciones a los administradores de la sociedad, diferenciando lo que la Administración considera liberalidad, por parte de la sociedad hacia el socio, lo que se ha considerado rentas en concepto de rendimientos del trabajo, y lo que la Administración considera rendimientos de actividades económicas.

El segundo bloque se centra en la planificación fiscal lícita en primer lugar, y en la planificación ilícita en segundo lugar. Para el primer caso, se ha hecho especial mención al concepto de economía de opción, que, aunque no se encuentra regulado por el ordenamiento jurídico, los Tribunales lo han ido recogiendo y aceptando en los diferentes procesos. En lo que respecta a la planificación fiscal ilícita se han analizado distintos mecanismos elusivos como son el conflicto en la aplicación de la norma, anteriormente regulado como fraude de ley, el concepto de simulación comercial y por último la interposición de sociedades.

Por último, en el tercer bloque, se han puesto de manifiesto algunas de las medidas antielusión que se han adoptado por las Instituciones, como la regulación de las operaciones vinculadas y el régimen de transparencia fiscal internacional. Además, también se ha hecho mención de la doctrina del levantamiento del velo, que, aunque no se encuentra regulada por Ley, sí se ha aceptado y avalado por la jurisprudencia emitida por los Tribunales.

Con este análisis se ha detectado la necesidad de regulación de algunos conceptos como la economía de opción o la doctrina del levantamiento del velo, quedando patente como el ordenamiento jurídico tiende a regular más aquello que se quiere evitar que las prácticas que se desean permitir.

Para su realización se ha recurrido a bases de datos como el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), del Consejo General del Poder Judicial, y Lefevre, para darle una visión práctica a las cuestiones tratadas mediante el uso de múltiples sentencias del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo, de distintos Tribunales Superiores de Justicia, así como de la Audiencia Nacional. Se ha recurrido a estos órganos colegiados debido a que ostentan una mayor repercusión dentro de la

jurisprudencia. En lo que respecta a la colección legislativa, se han obtenido en su totalidad de las publicaciones oficiales del Boletín Oficial del Estado.

Por otra parte, se ha utilizado el manual de Derecho mercantil de Broseta Pont, M. i Martínez Sanz, F., de 2015, con el objetivo de obtener la mayor información posible acerca de los conceptos básicos que se definirán a continuación. Además de revistas jurídicas como Carta Tributaria, la revista de la Universidad de Deusto o Crónica Tributaria. Artículos acerca de la doctrina del levantamiento del velo o el libro de Yanes Yanes, P., acerca de la Ley de Sociedades Profesionales. Finalmente, se ha obtenido información de diferentes tesis doctorales.

II. REVISIÓN DE LA LITERATURA

De entre las obras consultadas se puede destacar la obra de Falcón y Tella R. de 1984 acerca del régimen de transparencia fiscal expresa en referencia al fraude de ley que se hace prácticamente imposible de aplicar dado que la Administración exige probar que los hechos se han realizado con el objetivo de eludir el impuesto. En su opinión las sociedades en supuestos de fraude de ley deben considerarse evasoras fiscales. Añadiendo posteriormente que también deben tener esta consideración la interposición de sociedades, por lo tanto, lo considera un comportamiento ilícito. Por otra parte, remarca a lo largo de su estudio la voluntad de eludir el impuesto por parte del contribuyente. En su opinión se deberían situar las doctrinas en sentido de interpretación económica, ya que, el fraude de ley se lleva a cabo en el momento de interpretar la norma, no en el momento de su elaboración.

Por otra parte, se han consultado diversas revistas especializadas en las diferentes cuestiones tratadas, como Santos Flores, I. quien en 2019 opinó, en la revista crónica tributaria, que el uso del Derecho penal era válido siempre y cuando fuera “imprescindible para el mantenimiento del orden social” y haya una justificación jurídica. En materia de la doctrina del levantamiento del velo, profesionales como el catedrático en Derecho civil Angel Yágüez R., expuso en 1995 en la revista de la Universidad de Deusto, su rechazo de recurrir a esta práctica pues considera que la persona jurídica no debe convertirse en un instrumento “para perseguir objetivos distintos a los que le son propios”. En esta línea, Pérez Bernabeu B. expresa como la doctrina del levantamiento del velo no se corresponde con una “medida punitiva, dado que su finalidad es evitar el fraude de ley o la simulación, y no se trata de sancionar un sujeto distinto del deudor”.

Así mismo, también se han consultado algunas tesis doctorales como la de Delgado Pacheco A. (2017) quien critica los criterios establecidos en las medidas

antielusión, pues, en su opinión, deberían tenerse en cuenta las circunstancias, y no los criterios administrativos correspondientes a informes de la Comisión. Para Delgado Pacheco, las diferentes opiniones de los Tribunales en materia de simulación ponen de manifiesto la fina línea que separa la simulación con el conflicto en la aplicación de la norma. Exponiendo también que, las diferencias en los precios de transferencia entre la OCDE y la Comisión podían solucionarse con un “proyecto de Base Imponible Común Consolidada”. Concluye su estudio exponiendo la idea de que los “Tribunales deberían diferenciar entre simulación y los negocios sin causa y con un fin fiscal”.

1. LA PERSONA JURÍDICA Y LA SOCIEDAD

Aunque convencionalmente se ha sostenido que la sociedad mercantil adquiere personalidad jurídica cuando cumple los requisitos del otorgamiento del contrato en escritura pública y su consiguiente inscripción en el Registro Mercantil, para que a la sociedad mercantil se le otorgue cierto grado de personalidad jurídica es suficiente la simple exteriorización de la sociedad en tráfico, aunque no exista, todavía, publicidad general. Tal y como expresa el artículo 116.2 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, (en adelante CCom), “la constitución de una sociedad mercantil implica la adquisición, por parte de ésta, de personalidad jurídica distinta e independiente de la de los socios, dando lugar a la creación de una esfera patrimonial separada de los socios, que genera una imputación jurídica”. (Broseta Pont & Martínez Sanz, 2015).

Poniendo en consideración lo anteriormente expuesto, podría definirse este concepto como:

La atribución para la colectividad de socios de un determinado orden jurídico, el cual se caracteriza por: 1) Dotar a la sociedad de una individualidad que permite calificarla de empresario mercantil colectivo, al cual se le atribuye un nombre comercial, una nacionalidad y un domicilio (artículo 1 2º CCom). 2) Dotar a la sociedad de capacidad y autonomía jurídica para actuar y contratar en un propio nombre a terceros, e incluso, a sus propios socios. 3) Dotar a la sociedad de un patrimonio autónomo constituido por las aportaciones de los socios, cuya titularidad corresponde a aquélla y no a éstos. 4) Imponer al ente colectivo resultante las obligaciones y los derechos que integran el status profesional propio de los empresarios mercantiles, como si se tratase de personas físicas. (Broseta Pont & Martínez Sanz, 2015).

El ánimo de lucro no se considera condición necesaria en el concepto de sociedad. Sería necesario hablar de un “concepto amplio” donde simplemente sea

necesario un acuerdo entre socios y la existencia de un objetivo, sea o no lucrativo. Y un “concepto restringido de sociedad” el cual englobaría solamente aquellas sociedades que persiguieran el ánimo de lucro. (Broseta Pont & Martínez Sanz, 2015).

El artículo 35 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por lo que se publica el Código Civil, (en adelante CC), considera “personas jurídicas las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidos por la Ley. Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas” así como “las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados”. Por tanto, al constituir una sociedad se crea dicha persona jurídica con personalidad independiente a la de los asociados quedando así desvinculada de cada uno de ellos.

Por otro lado, el artículo 1665 de la anteriormente citada Ley y el artículo 116 del CCom, define la sociedad como “un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, para realizar un actividad económica con el fin de obtener un lucro que sea repartible entre todas ellas”. (Broseta Pont & Martínez Sanz, 2015).

Para que estas sociedades queden debidamente constituidas, el artículo 1. 2º del CCom, establece que “las compañías mercantiles o industriales que se constituyeren con arreglo a este Código”, así como a sus correspondientes leyes complementarias. A efectos de este estudio, dicha ley complementaria hace referencia a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (en adelante LSP). Como se define en el artículo 1.2, de la citada ley, se expone que “las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las leyes, cumpliendo los requisitos establecidos en dicha Ley”.

Un tipo de sociedades en que se pueden constituir son las sociedades unipersonales, a través del artículo 2.1 de la Directiva 2009/102/CE del Parlamento Europeo y Consejo de 16 de septiembre de 2009, en materia de derecho de sociedades relativa a las sociedades de responsabilidad limitada de socio único, quedo de manifiesto que “la sociedad podrá constar de un socio único en el momento de su constitución, así como mediante la concentración de todas sus participaciones en un solo titular (sociedad unipersonal)”. Estas sociedades pueden adoptar tanto responsabilidad limitada como anónima.

Por otro lado, durante estos años se ha puesto la utilidad de esta figura para la creación de grupos empresariales, siendo bastantes las sociedades anónimas unipersonales cuya totalidad de la titularidad de sus acciones se encuentra controlado por otra sociedad anónima. (Broseta Pont y Martínez Sanz, 2015).

Hasta ese momento, el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante TRLSC) expresa acerca de la constitución de las sociedades que “las sociedades de capital se constituyen, en caso de sociedades unipersonales, por acto unilateral”. Quedando obligada por el artículo 13 de dicha ley a un régimen de publicidad característica, por el cual se debe hacer constar a través de escritura pública en el Registro Mercantil toda “consecuencia de haber pasado un único socio a ser propietario de todas las participaciones sociales o de todas las acciones, la pérdida de tal situación o el cambio del socio único como consecuencia de haberse transmitido alguna o todas las participaciones o todas las acciones”. Además de tener la obligación de hacer constar de la situación de unipersonalidad de la sociedad “en toda su documentación, correspondencia, notas de pedido y facturas, así como en todos los anuncios que haya de publicar por disposición legal o estatutaria”.

Al haber un único socio en la sociedad, se entiende que las aportaciones realizadas por el socio único se las está aportando a sí mismo, dado que, todos aquellos bienes de los que dispone la sociedad también se encuentran a disposición del socio. Esto crea una segregación del patrimonio llegando a ser difícil diferenciar entre el patrimonio personal y el empresarial. En lo que respecta a la responsabilidad de estas sociedades quedará ligada a la responsabilidad anteriormente expuesto en el apartado anterior.

En el caso de las sociedades profesionales unipersonales, la responsabilidad vendría regulada en el mismo sentido que las sociedades unipersonales, definidas en el apartado anterior. Pero hay que tener en cuenta que, tal y como se expresa en el artículo 16.3 del TRLSC, se pone de manifiesto que “Durante el plazo de dos años a contar desde la fecha de celebración de los contratos a que se refiere el apartado primero, el socio único responderá frente a la sociedad de las ventajas que directa o indirectamente haya obtenido en perjuicio de ésta como consecuencia de dichos contratos” haciendo referencia a aquellos contratos entre el socio único y la sociedad constando por escrito conforme a la legislación vigente.

1.1. LA SOCIEDAD PROFESIONAL

Una sociedad profesional es aquella que tiene por objeto el ejercicio de una actividad profesional, en otras palabras, hace referencia también a las sociedades que se dedican a la prestación de servicios profesionales en un contexto negocial (Yanes Yanes, 2007).

Como se define en el artículo 1 de la LSP, se definen como sociedades profesionales “las sociedades que tengan por actividad profesional aquella para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional”.

Las sociedades profesionales tendrán la opción de adoptar cualquiera de las formas societarias previstas en las leyes (tanto civil, como mercantil, incluyendo las sociedades de capital), rigiéndose por lo dispuesto en la LSP y complementariamente por lo dispuesto en las normas correspondientes a la forma adoptada. (Broseta Pont & Martínez Sanz, 2015).

Siguiendo con el mencionado artículo, se pone de manifiesto que la actividad profesional “sea ejecutada directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente”.

La exposición de motivos de dicha ley define el concepto de sociedad profesional estableciendo que:

La sociedad profesional objeto de esta Ley es aquélla que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social

En otras palabras, las relaciones entre los profesionales y sus clientes se realizarán a través de esta sociedad, a través de la que se imputaran los derechos y obligaciones.

Poniendo en consideración la responsabilidad de las sociedades, se debe acudir al artículo 11 de la anteriormente citada ley, la cual expresa que:

1. De las deudas sociales responderá la sociedad con todo su patrimonio. La responsabilidad de los socios se determinará de conformidad con las reglas de la forma social adoptada.

2. No obstante, de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan actuado, siéndoles de aplicación las reglas generales sobre la responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan.

3. Las sociedades profesionales deberán estipular un seguro que cubra la responsabilidad en la que éstas puedan incurrir en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyen el objeto social

1.2. FISCALIDAD DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL

El siguiente apartado se centra a analizar cómo se gravan las actividades económicas de las sociedades profesionales. Se trata de poner en consideración la figura del obligado tributario en los distintos impuestos a los que están sujetas estas sociedades, como pueden ser el Impuesto de Sociedades (en adelante IS), el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) o el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) cuando se trate de retribuciones a los socios profesionales o a los administradores.

1.2.1. EL OBLIGADO TRIBUTARIO

En primer lugar, cabe determinar al obligado tributario de estas sociedades, figura que aparecerá cuando se realice la constitución de la sociedad, el cual será titular de derechos y obligaciones surgidas por la aplicación tributaria, convirtiéndose así, en el obligado tributario del IS. Por ello, la adopción de esta figura conlleva alta en los correspondientes censos indicando la actividad profesional que conforma su objeto social. Así como, las obligaciones materiales y formales venidas por el IS como contribuyente, y del IVA como empresario. Cabe tener en cuenta también la obligación como retenedor y obligado de la práctica de ingresos a cuenta por las cuantías satisfechas a los socios provenientes de dividendos u otros.

Cabría poner en consideración el régimen de sociedades de transparencia fiscal, a través del cual obligaba a la imputación de renta de estas sociedades a sus socios y, en consecuencia, evitaba la aplicación de los tipos establecidos en el IS desincentivando el uso de las sociedades profesionales. La coherencia de esta medida descansa sobre el pretexto de que, en las sociedades profesionales unipersonales, los ingresos que

obtiene la sociedad son como consecuencia de la actividad económica del socio único. Aunque esto fue derogado por una reforma parcial del IRPF. (Navarro Egea, 2012)

Por otra parte, habría que señalar que también se permite la constitución, como sociedades profesionales, a algunas actividades económicas para las que no se precisa de formación universitaria como las actividades artísticas y deportivas.

La tributación de las sociedades recae en el obligado tributario de dicha entidad. El artículo 35 de la LGT entiende por obligado tributario aquella persona física o jurídica encargada de satisfacer las obligaciones tributarias derivadas de su actividad económica. Por ejemplo, en el caso del IS serían obligados tributarios los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores o los obligados a practicar ingresos a cuenta. En el caso del IRPF lo serían los obligados a soportar retención y los sucesores de exención, devolución o bonificaciones tributarias que no tengan la condición de sujetos pasivos. Por otro lado, en el caso del IVA serían obligados tributarios los obligados repercutir y a soportar la repercusión del impuesto.

Siguiendo con la LGT en el artículo 36 se regulan los sujetos pasivos, dicho artículo entiende que

Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

Dicho artículo aclara a continuación que “es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible”

En el caso de las sociedades profesionales, el obligado tributario a efectos de IS e IVA sería la persona jurídica, pero, a efectos del IRPF la sociedad estará obligada a realizar las retenciones pertinentes a los socios profesionales y a los administradores.

1.2.2. DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA POR IMPUESTO DE SOCIEDADES

El régimen general del IS prevé que para cuantificar la base imponible del impuesto se tome como punto de partida el resultado contable, sobre el cual se practicará los ajustes que procedan con el fin de hacer cumplir las normas fiscales de calificación, valoración e imputación temporal de gastos e ingresos, así como la

compensación de las posibles bases imponibles negativas que en la actualidad no tienen límite máximo de años.

Existe cierto riesgo a falsear tales magnitudes convirtiéndose en objetivo de los planes de control de la Inspección. Aunque no siempre se trate de comportamientos deliberados, a veces dicho incumplimiento se debe a discrepancias originadas por ambigüedad en las normas tributarias.

Como la Ley del Impuesto de Sociedades. 4/2004 (en adelante LIS) no definía qué gastos eran deducibles, no resultaba extraño que algunos profesionales integraran gastos particulares como gastos de la sociedad con el objetivo de disminuir la base imponible, tanto en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) como en el IS.

Una de las razones por las que el contribuyente se decanta por la formación de sociedades profesionales es por el ahorro fiscal derivado de los tipos de gravamen aplicables en el IRPF y el IS.

1.2.3. ORGANIZACIÓN DE LA SOCIEDAD PARA EL AHORRO FISCAL

La menor carga fiscal derivada de los tipos de gravamen aplicables en el IS puede ser perfeccionada a medio o largo plazo mediante estrategias que generen ahorro en la tributación de las rentas de sus socios, por ejemplo, en el caso de los dividendos, los socios no tendrán que tributar por ellos hasta que se haga efectivo el reparto de dichas cuantías, evitándose el gravamen adicional sobre las rentas del ahorro al impuesto sobre sociedades que ya ha pagado la sociedad.

Existen ciertas dificultades en la sociedades profesionales para llevar a cabo este tipo de planificación, dado que hay limitaciones como la expuesta en el artículo 4 de la LSP el cual fija unos mínimos que hacen garante que la mayoría del capital y de los derechos de voto pertenecen a los socios profesionales. Estas estrictiones han dado lugar a la búsqueda de alternativas como la orientación de la actividad profesional a través de una sociedad de intermediación con un objeto social amplio. (Navarro Egea, 2012).

La Administración tributaria ya ha advertido del carácter fraudulento algunos entramados fraudulentos en los que se coloca una sociedad de interposición entre la sociedad profesional y el socio único, en la nota informativa de 26 de marzo de 2009

acerca de las “Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales”, poniendo en entredicho la licitud de las retribuciones percibidas por los profesionales a través de dichas sociedades interpuestas permitiendo una rebaja de la carga fiscal en el IRPF. En dicha nota se advierte que estas prácticas pueden ser utilizadas por cualquier sector profesional que se presten servicios, pero se hace hincapié en los servicios de “abogacía, auditoría, consultoría, financieros, ingeniería, arquitectura o medicina”.

Por otro lado, se advierten los dos mecanismos de fraude que se utilizan con mayor frecuencia, siendo en primer lugar la retribución a través de la interposición de sociedades, donde la Administración entiende que el hecho de obtener las rentas de la prestación de servicios a través de la sociedad tiene como objetivo “una ilícita reducción de la carga fiscal de los servicios realmente prestados por el profesional”. Pudiendo llevar a cabo este mecanismo a través de varias vías:

- Recibiendo las rentas de los servicios prestados por el profesional a través de la sociedad interpuesta, dado que esta última no está sujeta a retención en IRPF en concepto de actividades profesionales.
- Poner en práctica el remansamiento de rentas de la sociedad interpuesta con el objetivo de reducir la carga fiscal. Este concepto de remansamiento hace referencia a los casos en que el profesional integra una importante cantidad de su patrimonio en el patrimonio de la sociedad.
- Se hace uso del denominado efecto *splitting* el cual consiste en figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del profesional.

Por último, la nota advierte de la compensación los ingresos de la interpuesta derivados de la prestación de servicios del profesional con gastos particulares que no están afectos de ningún modo por la actividad económica, como son los “inmuebles, viajes, artículos de lujo, vehículos de uso privado, embarcaciones, retribuciones al personal de servicio, colegios, reformas de vivienda habitual, etc.”.

1.2.3.1. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS SATISFECHAS POR LOS SOCIOS PROFESIONALES

La LSP no delimita como ha de ser la relación entre el socio profesional y la sociedad, por lo que en múltiples ocasiones no es fácil diferenciar entre la remuneración por los servicios prestados a la sociedad, y la retribución de capital por ser socio. Por ello, una persona puede estar identificada tanto como socio, como profesional y

administrador, teniendo en cuenta que en ambos casos reciben cuantías procedentes de los beneficios de la sociedad.

Desde el punto de vista del IRPF, las rentas entregadas al socio son de gran importancia, dado que en función de su naturaleza su tratamiento varía en función de distintos factores, como pueden ser las reglas específicas para la cuantificación de los rendimientos, la aplicación de los tipos impositivos, la integración en la base general o del ahorro de la base imponible, o la sujeción a los diferentes porcentajes de retención. (Navarro Egea, 2012).

Si se toma una visión desde el IS, en base al artículo 15 de LIS en que se describen los gastos no deducibles, la base imponible se verá minorada por múltiples razones como puede ser la creación de empleo o las inversiones en I+D.

Ambos puntos de vista deben tenerse en cuenta a la hora de determinar el contrato social el cual estipule cual será la efectiva relación entre la sociedad y el socio o el administrador, pues en el primer caso se tratara de participación en los resultados de la sociedad, y en el segundo serán retribuciones o remuneraciones por prestación de servicios.

1.2.3.2. PARTICIPACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA SOCIEDAD

Desde el punto de vista del socio, las cuantías satisfechas por dividendos, primas, y todos aquellos conceptos que estén originados en la participación de los fondos propios, se integrarán en el IRPF en concepto de capital mobiliario, quedando la sociedad obligada a realizar retenciones, tal y como se establece en el artículo 90 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante RIRPF), aplicando los siguientes tipos impositivos, siendo el ultimo tramo aplicable a partir de la declaración de 2021:

TIPOS IMPOSITIVOS	
Hasta 6.000€	19%
De 6.000€ hasta 50.000€	21%
De 50.000€ hasta 200.000€	23%
Más de 200.000€	26%

Dado que el reparto de estos dividendos debe estar sujeto a retención por parte de la sociedad, concurren las siguientes tres circunstancias:

- En caso de que el socio preceptor de los dividendos sea una persona física, la sociedad le aplicará, como norma general, una retención del 19%, salvo en los casos en que estos dividendos se perciban en forma de acciones, en cuyo caso no habrá retención.
- En caso de que el socio sea una persona jurídica, en caso de que la propiedad del capital social sea inferior al 5% se le aplicará una retención del 5%.
- Cuando el socio sea una persona jurídica propietaria de más del 5% del capital social, no se le aplicará retención, siempre y cuando este porcentaje se haya mantenido en esa cantidad o superior durante los últimos 12 meses.

En lo que respecta a la doble imposición por la distribución de los fondos propios, regulado en el artículo 21 de la LIS, se expresa que “quedaran exentos los dividendos o participaciones en beneficios cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios sea de al menos el 5%”. Por tanto, entre sociedades estaría exenta la distribución de dividendo, pero nunca en el caso de estar percibidas por personas físicas.

En caso de que la sociedad optara por realizar reparto de dividendos, contablemente se conservarían como beneficios no distribuidos, debiendo tributar por ellos en IS, al tipo de gravamen que le fuera aplicable, siendo el 25% el tipo general.

A modo de ejemplo, en el caso de que una sociedad pretenda distribuir 1.000€ en concepto de dividendos, para el socio que percibe esta cuantía deberá tributar en IRPF el 19%, es decir 190€. Pero desde el punto de vista de las retenciones de sociedad:

Persona Física	19%, es decir, 190€
Persona jurídica con capital social < 5%	5%, es decir, 50€
Persona jurídica con capital social > 5%	0€

Pero, si la sociedad decidiera no repartir estos beneficios, tributaría por ellos el 25% en IS, es decir 250€, y no afectaría al IRPF del socio, dado que no ha habido por su parte, percepción de rentas alguna.

Es fácil pensar, a través de este ejemplo, que a las sociedades van a tener incentivos para repartir dividendos dado que la carga fiscal para ellas es menor, pero la

Administración ha desarrollado incentivos para que las empresas mantengan estas cantidades en su estructura patrimonial, a través de la reserva de capitalización, con la que las sociedades podrán deducirse el 10% del incremento de los fondos propios cuando estas cumplan los requisitos establecidos en el artículo 29 de la LIS:

- Mantener dicho incremento durante 5 años salvo cuando existan pérdidas contables.
- Que exista una dotación de reservas por el importe de la reducción figurando el en balance separada y con título apropiado que será indisponible durante los 5 años previstos anteriormente.
- El límite de esta reducción será el 10% de la base imponible positiva previa a esta reducción y a la compensación de bases imponibles negativas.

1.2.3.3. RETRIBUCIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES

Resulta complicado calificar como será la retribución a los socios por los servicios profesionales prestados, ya que dicha relación puede establecerse como relación laboral o mediante un contrato por prestación de servicios. Obteniendo una calificación de rendimientos del trabajo personal, quedando amparados en el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF), “definiéndolos como todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”. O como rendimientos derivados de actividades económicas, teniendo que acudir al artículo 27 de la LIRPF, definiéndolos como “aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Existen conflictos en cuanto a la calificación de estas retribuciones, dado que en el caso de las sociedades profesionales no queda perfectamente delimitada la relación entre el socio y la sociedad. Por ello, a través de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007 (STS 7294/2007) en la que expresaba que “son indicios contrarios a la existencia de laboralidad la percepción de honorarios por actuaciones o servicios fijados”. De lo que se extrae que en caso de haber contraprestación pecuniaria

por servicios prefijaos se considerará relación laboral entre el socio y la sociedad. Entendiéndose como relación civil cuando los profesionales ejerzan la actividad por cuenta propia.

En dicha sentencia se expresa que habrá dependencia cuando haya pruebas de asistencia al centro de trabajo del empleador o cuando exista un horario de presencia. Además del concepto de ajenidad, que vendrá definido por la entrega de los servicios realizados al empresario por parte del trabajador, cuando sea el empresario el que tome las decisiones correspondientes a las relaciones de mercado o con el público, cuando concurra una remuneración fija del trabajo, y cuando esta remuneración sea proporcional al trabajo desempeñado.

Desde el punto de vista de la sociedad, ambos conceptos se imputarán como gasto en concepto de retribución salarial por lo que deberá integrarse en el IRPF, tal y como la Subdirección General de IRPF resolvió a través de la Consulta Vinculante V0543 – 17 de 2 de marzo de 2017, en la que se expresa que deben integrarse en IRPF en los rendimientos previstos el artículo 17.2 e) de la LIRPF que expresa que *las* “retribuciones de los administradores y miembro de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”. Aunque en caso de que al socio no se le retribuya ninguna cantidad por el hecho de ser administrador no deberá imputarse ninguna cantidad en la declaración del impuesto personal. Se expresa que en el artículo 17.1 de esta Ley que:

Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procedimiento del trabajo y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de unos de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Debe considerarse que en el artículo 27.1 de la LIRPF hace referencia a las actividades del socio para la sociedad o que el socio hubiera prestado a través de la sociedad. A efectos fiscales debe tenerse en cuenta la retención que soportará el socio a través del IRPF por los servicios prestados del socio profesional a la sociedad y el efecto que tendrá en IS para la sociedad, pues la actividad del socio se corresponde con las rentas obtenidas por la sociedad.

El contenido de dicho artículo, 27.1 LIRPF, se extiende tanto a las sociedades profesionales como a las sociedades que tengan por objeto mercantil la prestación de servicios, aunque no estén constituidas como profesionales. Siendo condición necesaria

que la actividad del socio se corresponda con la prestación de servicios. Cumpliendo todos estos requisitos relativos a la actividad solamente podrán imputarse en IRPF en concepto de rendimientos de la actividad económica cuando el socio estuviera en “régimen de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial”. De lo contrario tendrán la consideración de trabajo personal y por tanto se incluirá como trabajo personal.

A modo de resumen, se considerarán rendimientos del trabajo cuando se establezca una relación laboral entre la sociedad y el socio o cuando resulte una contraprestación el cargo de administrador. Tendrá la consideración de capital mobiliario cuando la retribución sea en forma de dividendos o por los intereses derivados de los posibles préstamos del socio a la sociedad. Por último, tendrán la consideración de capital inmobiliario cuando se hayan cedido derechos de utilización de inmuebles propiedad del socio a la entidad.

1.2.3.4. RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR

Esta es la cuestión que más debate ha generado pues la Inspección de los Tributos se decanta por no otorgar deducibilidad la retribución de los administradores en el IS cuando no exista previsión en los estatutos de dicha renta, tal y como se muestra en la Sentencia del Tribunal Supremo del 26 de septiembre de 2013 (STS 4820:2013), donde la Sala considera que dado que los estatutos prevén gratuito el trabajo del administrador debe considerarse esta retribución como una liberalidad por lo que no tendrá el carácter de deducible en IS. Por otra parte, sí que esta contemplada la deducibilidad de servicios prestados por otras funciones distintas a las correspondientes como administrador. Habría que considerar la no deducibilidad de gastos como coberturas por enfermedad, la formación para la mejora del desempeño o primas en concepto de accidente laboral están consideradas para los administradores como retribuciones en especie que deben estar gravadas por IRPF para el administrador y por las que la sociedad deberá realizar pagos a cuenta. Los cuales sí son deducibles cuando se trata de empleados con contrato laboral.

Desde el 1 de enero de 2015, el sistema de remuneración del administrador debe estar especificado en los estatutos, tal y como se especifica en el artículo 217 del TRLSC. Dicha remuneración podrá consistir en una cuantía fija o variable, sistemas de ahorro o previsión, dietas, participación de los beneficios, en acciones o en función de su evolución o inclusive indemnizaciones por cese cuando este no tuviera que ver con

desobedecer a sus funciones, entre otros. Esta reforma tuvo como principal objetivo la resolución de los posibles casos de conflicto de interés, ya que estas podrán ser modificadas en función de los intereses de cada momento. La junta general no tendrá la obligación de aprobar la remuneración anualmente, pues esta seguirá vigente hasta que la junta apruebe lo contrario. Por el contrario, en caso de que la junta general no fije esta retribución la cuantía se especificara por acuerdo de los administradores.

La problemática surge en el caso de las sociedades con una distribución muy atomizada de las participaciones en el capital social entre los socios, en las que los socios no ejercen un control efectivo sobre este tipo de cuestiones, y son los administradores y consejeros delegados, mediante acuerdos entre ellos, lo que establecen la remuneración.

También surge duda cuando la misma persona sostiene el cargo de administrador y además ha suscrito con la sociedad un contrato laboral de alta dirección con el que se establecen las funciones de representación y administración de la sociedad. Por ello se establece en el artículo 217.1 del TRLSC que dicha retribución debe venir prevista por los estatutos o en caso contrario se considerará gratuito y las rentas satisfechas al administrador como liberalidades.

Desde el punto de vista fiscal, desde 2015, la LIS aclaró como las retribuciones derivadas de un contrato de alta dirección no tendrán la consideración de liberalidades, quedando esto expuesto en el artículo 15 de la LIS, el cual establece que no se entenderán como liberalidad “las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”.

Desde el 1 de enero de 2015, tendrán la consideración de ingresos de actividades económicas las que se hubieran obtenido por la prestación de servicios de los socios siempre que éstos realicen actividades clasificadas como profesionales según la Agencia Tributaria y estén dados de alta en el Régimen Especial de Autónomos (en adelante RETA) o cualquier otra mutualidad. Anteriormente a esta reforma, los socios sin cargo de administrador que prestaban servicios a la sociedad tenían la misma consideración que cualquier otro trabajador, y actualmente, se les exige que se acojan al RETA obligándolos a la emisión de facturas en vez de recibir estas rentas en concepto de nóminas. Se deberán distinguir tres circunstancias:

- En caso de que se trate de un socio autónomo que realice actividad profesional remunerada para la sociedad, se considerara que tiene relación

laboral con esta sociedad tomando como criterio que realice jornada laboral o que este integrado en la organización, ya sea de manera fija o periódica. Estas retribuciones estarán consideradas como prestación de servicios profesionales por lo que le deberán emitir factura a la sociedad y no ser retribuidos a través de nómina, siempre que se encuentre en RETA u otra mutualidad.

- En el caso de que el socio lleve a cabo otra actividad profesional, y, además, preste servicios a la sociedad en la que tiene participaciones, y no existan los criterios mencionados en el párrafo anterior, entonces se tratará de relación mercantil por lo que el socio deberá emitir factura por sus servicios.
- En los casos en que concurren ambas condiciones, es decir, que el socio sea administrador de la sociedad, y que, además, le preste servicios, las rentas recibidas por la prestación de servicios deberán tener la consideración de rendimientos de actividades económicas, y estarán sujetos a la emisión de factura siempre que se encuentren incluidos en RETA u otra mutualidad.

Con estas modificaciones, la carga burocrática del contribuyente se verá incrementada por la obligación de emitir factura, llevar la contabilidad, presentar las correspondientes declaraciones o darse de alta como profesionales y empresarios en la Agencia Tributaria, pero, también tendrá ventajas pues podrá deducirse más gastos.

Tal y como se expresa en el artículo 17 de la LIRPF, si se centra para el caso de las sociedades profesionales, se deberá llevar a cabo la diferencia entre las retribuciones procedentes “del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas” de aquellas que provengan de la prestación de servicios por cuenta propia. Para determinar esta circunstancia hay que prestar atención a si existe relación de dependencia entre el socio y la sociedad, o si, por el contrario, se trata de prestaciones de servicio por cuenta propia. Según este artículo existirá relación de dependencia cuando se haya fijado “la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a un determinado horario”, añade también como criterio que debe existir retribución fija o periódica por este concepto, así como, el socio trabajador no debe estar involucrados en la “organización empresarial propia del trabajador”, concluyendo que no debe existir “el lucro que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones”. Cumpliendo con estos criterios, las retribuciones se realizarán a través de nóminas, teniendo la consideración de rendimientos del trabajo. Y en caso contrario,

se deberán percibir mediante facturas incluyéndose entonces como actividades económicas.

Las retribuciones que tengan la consideración de rendimientos del trabajo quedarán estas operaciones sujetas a las retenciones estipuladas en el artículo 80 del reglamento del IRPF, siendo del 35% para administradores y miembros del Consejo de Administración cuando el importe neto de la cifra de negocios sea superior a 100.000 euros, y del 19% cuando sea inferior a dicha cifra.

La Dirección General de Tributos (en adelante DGT) se ha pronunciado acerca de esta cuestión a través de la consulta vinculante V1148-15 del 13 de abril de 2015 en la cual resolvió que debían cumplirse dos condiciones para poder considerar estas rentas como rendimientos de actividades económicas:

- Elemento subjetivo: regulado por el artículo 27.1 de la LIRPF, el cual expresa que tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas las rentas obtenidas “procedentes de una entidad cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Siendo también necesario que la actividad llevada a cabo por el socio sea la prestación de servicios profesionales tales como tareas de comercialización, organizativas, servicios prestados a la sociedad o dirección de equipos.
- Elemento objetivo: cuando la sociedad y el socio hayan calificado la actividad empresarial conforme al criterio anteriormente expuesto, tendrán la consideración de actividad económica cuando se este dado de alta en el RETA o en cualquier mutualidad que actúe alternativamente el RETA con independencia de ostentar el cargo e administrador.

En caso de tener la consideración de rendimientos de la actividad económica, en IRPF estará sujeto a retención que con carácter general será del 15%, pero cuando se tarate del año en que se inicia la actividad y los dos años siguientes, la retención disminuye al 7%.

2. PLANIFICACIÓN FISCAL

Se entiende planificación fiscal como el conjunto de estrategias adoptadas por la sociedad cuyo objetivo es el ahorro o la ventaja fiscal. En caso de realizar de una planificación fiscal ilícita, el contribuyente hará uso de actitudes como ocultación, alteración o adaptación de la situación patrimonial. Aunque esto no implica

necesariamente que se trate de acciones ilícitas contra el ordenamiento jurídico español, dado que, es el mismo ordenamiento el que en ocasiones ofrece la posibilidad de acogerse a diferentes formas tributarias con las que conseguir una menor carga tributaria.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC), en el artículo 2.12 de la Resolución de 9 de febrero de 2016, define la planificación como “acciones que la entidad puede emprender dentro del marco legal, para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, a través de la aplicación de las diferentes opciones o alternativas ofrecidas por la normativa fiscal”. Este fenómeno se sustenta en el artículo 1255 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (en adelante CV), que se refiere a la posibilidad de establecer pactos cláusulas y condiciones en los contratos, de lo cual se desprende que el contribuyente tiene libertad al establecer pactos y contratos siempre que las partes estén de acuerdo y cuando “no sean contrarios a las leyes, a la moral y al orden público”.

Se avala este concepto con la jurisprudencia creada por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 16 de julio de 2007 (STSJ CV 795/2007), donde expresa que “en lógica planificación fiscal, opta por el criterio que le va a ser más beneficioso”.

Tanto es así, que para lograr esta práctica se hace uso de tres herramientas principales. La elusión fiscal, la cual no quebranta las leyes tributarias, dado que directamente, opta por sortear su aplicación. La evasión fiscal, que opta directamente por violar dicha ley o norma. Y la economía de opción, la cual opta por una elección lícita entre las que ofrece el ordenamiento jurídico con el objetivo de obtener una menor carga fiscal. (Delgado Pacheco, 2017).

A lo largo de este segundo capítulo se tratará la planificación fiscal desde un punto de vista ilegítimo a través de la simulación, el conflicto en la aplicación de la norma, las sociedades interpuestas, así, como se tratara la doctrina del levantamiento del velo. Además de observar este hecho desde un punto de vista lícito como las operaciones vinculadas y la economía de opción.

2.1. PLANIFICACIÓN FISCAL LEGITIMA

Esta práctica se centra en realizar una elección de entre las disponibles por el ordenamiento jurídico la cual sea más ventajosa para la sociedad, es decir, la que le repercuta menor pago de impuestos. Esta práctica se sustenta sobre el concepto de

economía de opción, el cual no se encuentra regulado por ninguna norma, pero sí que se ha aceptado por los Tribunales, por lo que se considera doctrina.

2.1.1. ECONOMÍA DE OPCIÓN

Como se ha visto en apartados anteriores, el contribuyente tiene libertad de elección entre las normas previstas por la ley, la que le sea más beneficiosa, es decir, la que le reporte menor carga fiscal. Bajo esta premisa, el concepto de economía de opción designa la capacidad de autodeterminación del contribuyente. Aunque cabe destacar que el ordenamiento jurídico no regula este mecanismo, aunque sí que se ha ido aceptando doctrinalmente con el paso del tiempo.

Fue la Sentencia del Tribunal Constitucional del 17 de febrero del 2000, (STC 46/2000) la que definió el concepto de economía de opción como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto a las otras, como expresión máxima de la búsqueda de la capacidad económica efectiva”. De ninguna manera se desprende de esta sentencia ánimo punible de estas prácticas.

Más tarde, el recurso de casación 6398/1998 el 24 de mayo de 2003, defiende que “el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen formas contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos”.

Este concepto se basa en la libertad de elección del contribuyente en materia económico contractual, pero también la jurisprudencia española ha establecido unos límites. Tanto es así que, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2017 (STS 495/2017) expresa los límites de esta herramienta como “el uso legítimo de la “economía de opción” tiene como limite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cual aplicación se invoca”.

Ciertas normas elaboradas especialmente para regular ciertas conductas pueden tener dualidad en su significado por lo que a la vez que vetan algunas conductas, a otras las favorecen, aun siendo de la misma naturaleza. Por otro lado, podría decirse que una norma dictada con el objetivo de eludir fiscal marcaría el límite de lo lícito, es decir, de lo que se puede considerar economía de opción y lo que se entiende por elusión fiscal. (Delgado Pacheco, 2017).

A modo de conclusión, la práctica de la economía de opción, aunque no está regulada por la legislación española, la jurisprudencia la contempla y la acepta, siempre y cuando no se emplee para prácticas contrarias al ordenamiento jurídico correspondientes a la elusión fiscal.

2.2. PLANIFICACIÓN FISCAL ILEGITIMA

En la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de mayo, (STC 120/2005), se define que “la simulación comercial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes. Diferenciándose así del concepto de fraude de ley, pues dicha sentencia establece que en este último caso el artificio utilizado salta a la vista, en otras palabras, en el fraude de Ley no hay ocultación maliciosa, sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otra menos favorable”.

Para tratar de paliar estas prácticas, el régimen jurídico hace uso de cláusulas antielusión en su normativa general y específica, además de utilizar la llamada doctrina del levantamiento del velo, que se expondrá a continuación, así como la transparencia fiscal.

Cabe destacar que la jurisprudencia entiende que hay ciertas diferencias entre el fraude de ley y la simulación, en este último caso existe una realidad jurídica aparente detrás de la cual se esconde una realidad subyacente distinta, a la que se le asocia una sanción. En el caso del fraude de ley existe amparo parcial a una norma lícita. (Delgado Pacheco, 2017).

2.2.1. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA O FRAUDE DE LEY

Fue con la reforma de la LGT de 2003 que se sustituyó el término fraude de ley tributaria por el actual término de conflicto de aplicación de la norma, actualmente regulado en el artículo 15 de dicha ley. Por conflicto en aplicación de la norma, el artículo 15.1 de la LGT establece que:

Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Para que se trate completamente de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es necesario que se cumplan ambos requisitos, ya que de no ser así se trataría de un hecho artificial respecto al resultado por lo que se trataría de un negocio indirecto que podría llegar a ser admitido. Por otra parte, si se cumplen los requisitos de manera individual se trataría de economía de opción.

Si se repara en lo expuesto a continuación en el artículo 15.2 de la LGT, establece que “para que la administración pueda declarar conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva”. Dicho informe se encuentra regulado en el artículo 159 de la LGT, objetivo del cual reside en la salvaguarda de la seguridad jurídica.

Para terminar con el artículo 15 de la LGT, es necesario revisar el tercer apartado de éste, el cual hace referencia a las sanciones, y que expresa que cuando se “realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”. Esto es así porque, aunque no se lleva a cabo un acto no prohibido, no se establece en éste la suficiente justificación económica y jurídica.

Se puede definir también este concepto a través del artículo 6.4 del CC, el cual expresa el fraude de ley como *los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él*. El contribuyente busca que el negocio que lleva a cabo tenga amparo con una norma, también llamada norma de cobertura, para que encubra la que realmente le debiera ser aplicada. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la sentencia del 24 de febrero de 2016 (STS 614/2016) establece que “lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma (norma de cobertura) pero que produce un resultado contrario a otras u otras del ordenamiento jurídico en su conjunto (norma defraudada)”.

Hay que tener en cuenta que el concepto de fraude no tiene el mismo significado cuando se trata de Derecho penal que cuando hace referencia a la rama tributaria.

Quedando esto descrito en la Sentencia del Tribunal Supremo del 20 de septiembre de 2012 (STS 6618/2012) la cual expresa que:

El concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal).

Más adelante la Sentencia expresa como llevar a cabo estos comportamientos tienen como ultimo objetivo “disminuir la carga del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las normas jurídicas” aclarando que en Fraude de Ley se utilizan de manera que no se corresponde con la esencia de esta norma. De esta manera se determina que esto no se corresponde con hechos de “simulación o falseamiento alguno de la base imponible” sino que la actuación realizada salta a la vista y de esta manera tampoco puede considerarse que se tarate de una “infracción tributaria o de delito fiscal”. La Sentencia expresa también que a razón del artículo 6.4 del CC:

Para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal. (...)

Existe jurisprudencia contraria en este sentido pues, el Tribunal Constitucional definió el fraude de ley como “mecanismo para eludir el pago de un tributo”.

Integra la acción definida en el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible de la cual se debería haber declarado (...) con el propósito de eludir el pago de un impuesto (...) constituye una partica atípica y, en consecuencia, excluida de toda sanción penal, puesto que la conducta no consistiría n evitar el pago de impuestos sino en evitar el propio nacimiento del hecho imponible

En la sentencia 120/2005 del 10 mayo de 2005 (STC 120/2005). Posteriormente, a través de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de noviembre de 2017 (STSJ M 941/2017) que en “el fraude de ley nada se oculta a la Administración. Las relaciones que se crean son artificiosas, pero están a la vista”. Este comportamiento viene regulado por el artículo 6.4 del CC, anteriormente citado.

Aunque sobre el papel las diferencias entre simulación y el antiguo fraude de ley parecen claros, en lo que respecta a la práctica surgen ciertas dificultades, pudiendo incluso sobreponerse. Esto sucede cuando se realiza una simulación de la causa, pues la voluntad que encubiertamente las partes desean obtener y la que manifiestan, puede terminar en engaño. Esto se ratifica con la STC 120/2005, en la que se contempla la simulación como *engaño u ocultación maliciosa*, también expresa que en el fraude de ley “no existe ocultamiento, puesto que el artificio salta a la vista”. De esto se extrae que la característica principal de diferenciación se corresponde con el hecho de ocultación.

Buen ejemplo es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de Madrid del 2 de julio de 2020 (STS 2251/2020), en que un grupo de individuos, familiares, se constituye como empresarios individuales, expidiendo facturas a la persona que en realidad trabajadores de uno de ellos. El tribunal estima que “la actividad realmente realizada era única y correspondía a esa sociedad, bajo la dirección efectiva de su administrador, y, recalifica como rentas del trabajo personal las percibidas por las personas físicas”.

Cabe destacar que la tendencia en los pronunciamientos de la jurisprudencia aboga por no aplicar sanciones a estas prácticas, más allá, de aplicar la norma que ha intentado sortear. En el caso del IRPF, se traduce en hacer como si no hubiera existido la sociedad e imputar dichos ingresos como rentas del trabajo.

Se entiende que constituir una sociedad en fraude de ley persigue obtener un resultado que vulnera el ordenamiento jurídico, como puede ser la evasión de impuestos, y cuya sanción se limita a la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir. El artículo 13 de la LGT establece que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio, cualquier que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado”. (Falcón y Tella, 1984).

2.2.2. SIMULACIÓN

Se entiende por simulación cuando para operaciones, como pueden ser las transmisiones, se recurre a realizar un uso fraudulento de la norma jurídica que regula dicha operación con el objetivo de minorar la cuota tributaria. En estos casos no se evita el hecho imponible, sino que se recurre a teatralizar la situación con el fin de hacer ver esa operación como otra. Supone discrepancias entre la voluntad real del contribuyente y la voluntad declarada entre las partes afectas por la operación con el objetivo de engañar a un tercero. El ánimo de llevar a cabo estas prácticas no es meramente la

ocultación de las operaciones, sino que llevan consigo la voluntad de engañar a un tercero, con el objetivo de obtener ventajas fiscales.

Esta herramienta se encuentra regulada en el artículo 16 de la LGT, el cual expone que:

En los actos o negocio en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. La existencia de simulación será la declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributados. En la regularización que procesa como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Para hacer uso de esta herramienta, son necesarias dos operaciones, la que efectivamente llevan a cabo las partes y la que encubra la primera operación.

Se debe poner en consideración que todos los elementos integrantes del contrato pueden ser objeto de simulación, por lo que podrá alterar el sujeto, el objeto y/o la causa del mismo. En el caso de simular el negocio el objetivo es ocultar la actividad que tiene un gravamen superior, en detrimento de una con un gravamen inferior para obtener una menor carga tributaria. Sería posible también simular la fecha para tributar por la operación en un ejercicio anterior o posterior, para modificar a voluntad el hecho imponible. También sería posible realizar una simulación de los sujetos intervinientes en el negocio, convirtiéndose esta en la más problemática, dado que la Administración no estima positivamente las operaciones llevadas a cabo por personas o entidades interpuestas, pues, habitualmente suelen llevar aparejados casos de simulación. Finalmente, también podría simularse el precio, estas simulaciones suelen darse en múltiples negocios de compraventa en los que se suele encubrir una donación con el objetivo de eludir el impuesto correspondiente a las sucesiones y donaciones, dado que este precio sería menor que el precio por el se tributaría en el impuesto de sucesiones y donaciones. Puede apreciarse esta última forma de simulación a través de la Sentencia del Tribunal Supremo del 19 de mayo de 2011 (STS 3274:2011), en la que se encubre la donación de un piso en Madrid de padres a hijo a través de un contrato de compraventa, el hijo nunca satisfizo el valor del contrato dado que carecía de capacidad económica.

Por otra parte, también existe el caso contrario, que es que los negocios cumplan con los todos los requisitos formales de estos, pero que nunca lleguen a hacerse efectivas las entregas de bienes o los flujos monetarios. En estos casos se entiende que

dichos negocios no han existido, aunque se hayan celebrado formalmente, por lo que la jurisprudencia lo califica de simulación de negocios subyacentes, y así lo especifica el Tribunal Supremo en la sentencia del 10 de junio de 2008 (STS 3239/2008).

Lo que lo diferencia del fraude de ley, es que en la simulación hay una voluntad de ocultación efectiva, mientras que en el fraude de ley lo que se pretende es el amparo parcial en una norma que realmente no se corresponde con la operación, porque lo que no constituye voluntad de ocultación. En la simulación, se crea un hecho imponible por la operación simulada, y por ello la obligación de tributar, pero, por el contrario, esto no se crea en el fraude de ley.

De la Sentencia del Tribunal Supremo del 22 de octubre de 2020 (STS 3519/2020) se desprende que para causar simulación *causa simuladi* es necesario que exista intención de las partes, por lo que es necesario:

Acudir a los indicios y a las presunciones para concluir que se haya producido una simulación. Posteriormente añade que el negocio simulado es aquel que contiene una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado, en otras palabras, es necesaria la voluntad de causar falsedad y por ende dolo.

Por último, se resuelve que los actos o negocios simulados deben ser sancionados no pudiendo ampararse en el artículo 179.2 d de la LGT, la cual “excluye responsabilidad por infracción tributaria”.

Cuando la Administración y los Tribunales se han encontrado con posibles casos de simulación, habitualmente se ha tratado de operaciones societarias de aumentos y disminuciones de capital, y, principalmente en negocios entre partes vinculadas. Dado que la simulación no depende de la ocultación de hechos, tiene un alto componente subjetivo (Delgado Pacheco, 2017).

La jurisprudencia indica que para declararse simulación deben aparecer al menos uno de los supuestos:

- a) Cuando dos sociedades llevan a cabo un negocio es necesario dar por hecho el acuerdo por todas las partes de seguir la misma voluntad más allá de la propia de cada una de las partes.
- b) De lo anterior se desprende que el propósito de las partes radica en la consecución de ciertos actos con un único propósito negocial. En los casos

de ocultación del resultado realmente perseguido se califica a las operaciones intermedias como simuladas, como las operaciones societarias cuyo carácter abstracto las hace sensibles a esta característica. Principalmente, se ha puesto la lupa en operaciones de transmisiones de inmuebles de una sociedad a un tercero.

- c) Se considera que en estas operaciones se manifiesta voluntad de llevar a cabo la operación simulada con el objetivo de alcanzar un beneficio fiscal. Queda esto patente en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de enero de 2018 (STSJ CAT 2545//2018), en la que una sociedad simula otra sociedad en la transmisión de un inmueble a un tercero con el objetivo de reducir la cuota de IVA devengado, la sentencia “estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria por lo que se aprecia dolo ya que había un conocimiento plenamente certero del carácter instrumental de las sociedades interpuestas”.

Todo ello evoca al conflicto de aplicación de la norma tributaria, dado que, algunas veces, es complicado diferenciar cuando se está llevando a cabo una simulación de negocio y cuando se trata de una sociedad real sin converger hacia forma artificiosas. Partiendo de la premisa de que la simulación no implica ocultación, sino en la falta de motivaciones económicas reales, se difumina el límite de lo lícito y lo ilícito, por lo que no queda claro el sistema sancionador de esta práctica.

La jurisprudencia y la doctrina han recurrido rápidamente al papel de la simulación en muchas de sus sentencias, redefiniendo este concepto añadiendo la característica de negocio sin causa con el único objetivo de alcanzar una ventaja fiscal. El artículo 251.3º de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, (en adelante CP) dicta expresamente pena de prisión de uno a cuatro años “el que otorgue en perjuicio de otro un contrato simulado”. Pero, por el contrario, la jurisprudencia suele aplicar sanciones más moderadas como aplicar la norma que ha tratado de ser eludida, lo cual conecta con el artículo 13 de la LGT el cual expresa que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado”. Añadiendo que en caso de existir discrepancias se debe desechar la denominación social contemplada y adoptar a su contenido real. En esta misma línea se debe tener en cuenta lo expuesto en el artículo 305.1 del CP, el cual expresa que el que, “por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, foral o local, eludiendo el pago de tributos siempre que la cuantía defraudada no exceda de ciento

veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa de del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

No fue hasta 2002, cuando una sentencia del Tribunal Supremo (STS 5315/2002) resolvió penas de cárcel para un claro caso de simulación, convirtiéndolo en un delito penal, cuando, hasta ese momento, había estado considerado como delito civil. En dicha sentencia se define como simulación el acto de ampliación de capital dado que no existe incorporación de capital a los fondos propios de la sociedad. Por otra parte, existen unos derechos de suscripción preferentes que fueron adquiridos, por un precio treinta veces superior al de su valor nominal, a una empresa carente de actividad económica, cuyo único activo en balance está valorado en el mercado por un valor sesenta veces inferior al que se corresponde con su contabilidad, concluyendo el Tribunal que esta operación está falseando una operación de venta de terrenos. Pero probar la simulación es un aspecto complicado, dado que a la priori los contratos cumplen con todos los requisitos, pero el hecho simulado queda oculto.

Existen dos tipos de simulación, la simulación parcial y la simulación absoluta. Se entiende como simulación absoluta cuando no hay causa tras la simulación. Por otra parte, se entiende como simulación parcial cuando la operación que se halla tras la simulación es real. En otras palabras, en la Sentencia del Tribunal Supremo de Cataluña del 30 de junio de 2020, (STSJ CAT 3744:2020), “se expresa que los contratos simulados fingen un negocio jurídico inexistente (simulación absoluta) o encubren otro distinto (simulación relativa)”.

Para los casos de simulación absoluta, las más habituales, suelen tener consecuencias en lo que se corresponde con la recaudación, donde las sociedades suelen alegar situaciones de insolvencia para evitar pagos a la Agencia Tributaria. En lo referente a la simulación relativa, se correspondería con lo anteriormente citado en el artículo 16 de la LGT, pues su objetivo es falsear la voluntad real de llevar a cabo un negocio por otro.

Siguiendo con la sentencia anteriormente citada, (STSJ CAT 3744:2020), se pone de manifiesto un claro caso de simulación, en que se lleva a cabo la regularización por considerar que los servicios que de asesoramiento que la sociedad Bersenat Consultora de Servicios SL (de la que D. Teodosio poseía el 100% de su capital a través de la sociedad Eberca XXI SL) a Partners SL fueron prestados en realidad por su socio D. Teodosio, al que se le deberían imputar dichas rentas en IRPF como rendimientos de la actividad económica. La sala fundamenta la existencia de simulación sobre la

estructura familiar de las sociedades y las relaciones que se han confeccionado entre ellas. Argumenta falta de justificantes de las operaciones llevadas a cabo entre Partners ni de los trabajos realizados por la sociedad, además, de no disponer de una estructura interna clara, y de declarar domicilio fiscal el domicilio personal de la familia. Por otro lado, la sala aprecia que no existe actividad económica alguna por parte de Eberca que se haya registrado en la AEAT. D. Teodosio se encuentra ejerciendo como administrador solidario en Partners SL a través de Eberca XXI SL, mientras presta servicio como trabajador a Partners SL. La sala expone como Bersenat no dispone de trabajadores propios exceptuando del socio, así como tampoco de materiales ni estructura para llevar a cabo su actividad. Finalmente, la sala determina *causa simulandi* con el objetivo de eludir el pago de impuestos por los ingresos de D. Teodosio procedentes de Partners SL a través de Bersenat y Eberca XXI SL, dado que, al integrarlo en el IS, en lugar del IRPF, se obtiene un claro beneficio fiscal.

En la citada sentencia, podría decirse, que se trata tanto de un supuesto de simulación absoluta, por la sociedad Bersenat, dado que, aparentemente, no existe ninguna actividad económica. Así como de simulación parcial, ya que a través de la sociedad Eberca y Partners, que sí parecen tener actividad económica, se facturaban ingresos que se correspondían con la prestación de servicios del socio.

Más recientemente, en la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN 52/2021), el administrador de la sociedad profesional se corresponde con un presentador de radio el cual factura a la cadena COPE, entre otras, por este trabajo. En esta sentencia se centra en la valoración de la retribución al socio único administrador y las operaciones vinculadas entre la sociedad profesional y el socio administrador. La sociedad interpuesta ha ingresado por estas actividades más de 2 millones de euros en los años comprobados, siendo la remuneración al administrador de algo más de 250.000 euros anuales, cantidad considerablemente inferiores a las percibidas por la sociedad. Debido a su carácter “personalísimo” pues sin el trabajo del socio administrador, la sociedad no tendría capacidad de llevar a cabo la actividad económica de radiodifusión, “la inspección considera que el precio de la operación pactado entre las partes no se ajusta al valor normal de mercado”. Dado que el administrador posee el 84% del capital social quedando el resto en manos de su cónyuge y dos hijos de ambos, se ha considerado que se dan los hechos necesarios para proceder a una valoración de mercado de la operación vinculada. Por otra parte, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, se ha comprobado que “los servicios a la sociedad resultan valores superiores a los

declarados por las rentas del trabajo” por lo que se realizan propuestas de regularización de algo más de 764.000 euros en 2006 y de cerca de 1.200.000 euros en 2007 y 2008.

En este caso, la Administración no observa que existan razones de simulación negocial, ya que se han aportado la distinta documentación, por lo que la Sala acepta que sí existe actividad real debido a la sociedad “cuanta con medios materiales y personales para realizar la actividad económica a la que se dedica”. Por tanto, el foco se centra en la valoración de las retribuciones al socio administrador, pues la Sala acepta que se realice conforme a las normas de las operación vinculadas. El Tribunal entiende que, aunque la sociedad tiene los medios suficientes para llevar a cabo la actividad, las rentas que ésta percibe por parte de la cadena COPE son en realidad percibidas por el socio administrador, dado el carácter de personalísimo del trabajo.

La actora ha aportado documentación relativa para justificar que todas las rentas que ha percibido no se corresponden únicamente por el trabajo del administrador, correspondiéndose algunos de estos a “ingresos publicitarios no prestados por el socio o el gasto por los colaboradores”.

Finalmente, la Sala estima este recurso, y determina que dado que “no existe norma alguna que autorice realizar la dicotomía entre el trabajo del socio de la sociedad profesional y ésta, cuando la actividad se realiza en el ámbito de la actividad profesional de la entidad”. Por tanto, se da por correcta la valoración por los precios pactados porque la sociedad cuenta con los medios necesarios para la realización de las actividades y se considera que el valor de mercado coincide con el valor pactado dado que más del 50% de sus ingresos provienen del ejercicio de actividades profesionales.

2.2.3. INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES PROFESIONALES

Algunos grupos de profesionales como actores, deportistas, abogados, etc. llevan a cabo su actividad económica a través de sociedades mercantiles. A ojos de la Administración estas prácticas suelen verse bajo el paraguas de la simulación, llegando a declararlas fraude, dado que entiende que su principal objetivo es la obtención de ventajas fiscales.

Aunque el ordenamiento jurídico ampara llevar a cabo actividades económicas a través de sociedades conforme a lo expuesto en la LSP, aun cuando se produzcan reducciones en la carga tributaria. El problema surge cuando se trata de la interposición de la sociedad, el socio profesional que realmente lleva a cabo la prestación de servicios

y la sociedad que lo presta a un tercero. Este hecho se avala a través del artículo 2 de la LSP que expresa que:

Las sociedades profesionales únicamente podrán tener por objeto el ejercicio común de actividades profesionales, y podrán desarrollarla bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales, siempre y cuando no se lleven a cabo prácticas de ocultación o engaño.

Se podría englobar como herramienta para llevar a cabo la elusión fiscal, integrándose como supuesto de fraude de ley y por ende se trataría de una actuación ilícita. (Falcón y Tella, 1984). Por lo que también estaría considerado planificación fiscal abusiva, puesto que se podría considerar que persigue eludir o reducir la carga fiscal. Y podría decirse que estas prácticas se encuentran en el límite de la economía de opción. En cualquier caso, el fin último del uso de esta herramienta es la obtención de ventajas fiscales o bien en IS, minorando la base imponible, o bien en IRPF, tratando de no integrar las rentas obtenidas por prestación de servicios por dicho impuesto personal, sino por el IS de la sociedad interpuesta.

Este incentivo surge de la diferencia entre los tipos impositivos de ambos impuestos, ya que el gravamen general del IS es del 25% mientras que, si el socio tuviera que integrar todas las retribuciones por prestaciones de servicios en IRPF, el gravamen sería superior. Debe tenerse en cuenta que las sociedades profesionales suelen venir constituidas por artistas y deportistas o actividades de prestación de servicios profesionales donde la formación superior requerida y la colegiación para el desarrollo de la actividad suelen tener un peso importante. En casos de interposición ilícita, la Administración expresa que se considerará simulación cuando haya ocultación a la Administración de la identidad de quien es el encargado de la prestación de servicios.

Se considera que en este tipo de actuaciones se encuentran relaciones triangulares conformadas por la sociedad, el socio profesional y el cliente. Habitualmente, es el cliente quien retribuye a la sociedad por los servicios, y es el socio profesional el que será retribuido por la sociedad por dicha prestación de servicios. Aunque cabe destacar que dichas relaciones se convierten en abusivas cuando el socio profesional opta por interponer otra sociedad entre él y la primera sociedad. En estos casos el objetivo ya no es la constitución de una sociedad conforme al ordenamiento jurídico, sino que se convierte en conseguir ventajas fiscales. La administración ha considerado estas prácticas como ilícitas, principalmente cuando el socio profesional ostenta tanto el cargo de administrador como el de socio único de la sociedad

interpuesta, pues esta sociedad se puede llegar a considerar ficticia ya que suelen no constar con los medios necesarios para llevar a cabo la actividad económica supuestamente declarada. (Santos Flores, 2019).

Un ejemplo de esto es la sentencia del Tribunal Supremo del 1 de julio de 2008, (STS 4189/2008), la sala expresa la peculiaridad de que el Fútbol Club Barcelona no haya aportado ni acreditado los contratos de cesión de derechos de imagen a la sociedad interpuesta ni los contratos entre la sociedad y la entidad deportiva. Por otra parte, el Tribunal observa como los derechos de imagen son cedidos, en primer lugar, por el jugador a la sociedad interpuestas, y a continuación ésta última hace la cesión al club, por lo que las retribuciones por derechos de imagen que realiza el club son cobradas por la sociedad, y, por tanto, no se le realizan las correspondientes retenciones de IRPF. Queda destapada la simulación de la trama cuando se observa como en el contrato laboral que realiza el club al deportista, dejando de lado el contrato por los derechos de imagen entre la interpuesta y el club, ya se incluyen retribuciones por este concepto.

Ante los reiterados abusos de la figura de la persona jurídica, la Administración creó una serie de actuaciones con el fin de paliar y sancionar estos comportamientos contrarios al ordenamiento jurídico. En la nota informativa de la Agencia Tributaria del 25 de febrero de 2019 sobre interposición de sociedades por personas físicas se expresa que su principal objetivo es “poner a disposición de los contribuyentes y asesores las pautas necesarias para facilitar, en garantía de los principios de transparencia y seguridad jurídica, el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias”. En la nota se expresa explícitamente que, aunque el contribuyente pueda elegir la forma de desarrollar la actividad, no podrá, en ningún caso, elegir como tributar las rentas obtenidas como consecuencia de dicha actividad. Por otra parte, también se expresan los riesgos asociados en el desarrollo de la actividad con sociedades profesionales, expresando que el contribuyente puede optar por prestar servicios en su propio nombre o a través de la sociedad, pero no podrá “reducir de manera ilícita de la carga fiscal” a través de actos simulatorios. Y por último se expresan los riesgos asociados al remansamiento de rentas, este concepto hace referencia a cuando el contribuyente integra una parte importante de su patrimonio en la estructura económica de la sociedad en la que es titular, sin incluir arrendamientos ni cesión de uso, así como, imputar a la sociedad gastos que se corresponden al ámbito privado del socio. Finalmente, se advierte la posibilidad de regularización de los impuestos del IRPF y el IVA con cualquiera de estas prácticas.

En este caso también nos encontramos ante jurisprudencia contraria. Un ejemplo de esto es que, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia (STSJMU 171:2015). En este caso se llevo a cabo la constitución de dos sociedades a las cuales se les otorgó las participaciones sociales a la sociedad profesional. En base a los contratos profesionales que se formalizaron entre los profesionales y las sociedad, dicha prestación de servicios se llevo a cabo de manera “directa y personalísima” con relación al arrendamiento de servicios a cambio de ingresos que deberían tener la consideración de rendimiento de actividad profesional. Durante el segundo semestre de 2007, la sociedad profesional no ha emitido facturas por ninguna prestación de servicios, por lo que se considera que las dos sociedades interpuestas fueron utilizadas de manera simulada, y como consecuencia los socios profesionales no integraron estas rentas en su IRPF además que la sociedad profesional tampoco realizo las correspondientes retenciones ni realizo los ingresos dichas retenciones. Se concluye que los servicios que las sociedades interpuestas facturaron al despacho de la sociedad profesional “se correspondía con trabajo realizado personalmente por el administrador de la sociedad profesional” al considerarse que las interpuestas no estaban dotadas de los medios necesarios para la prestación de servicios, habiendo servido esta sociedad para ocultar la realidad.

a la vista de todo ello la Sala comparte, con las resoluciones antes citadas, que no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, y por el contrario en nuestro Ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva. La Ley permite la prestación de servicios mediante personas jurídicas, siendo legal y lícita la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas, de manera que un profesional (persona física), actuando por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, con mayor o menor recursos humanos y materiales, que es una opción legítima, y no siempre una simulación para realizar una elusión ilícita, y ello para realizar una prestación de servicios de Abogacía de Asesoramiento, Consultoría jurídica, económica, etc, no siendo determinante tales medios, pues el conjunto de tales medios materiales y personales, suelen operar como elementos accesorios de la actividad desarrollada, que no es otra que la propia del asesoramiento, captación de clientes, etc.

Con todo ello, lo que la Sala quiere dar a entender es que la interposición de sociedades se trata de un acto lícito y amparado por la ley por lo que lo considera un acto de economía de opción.

Por otra parte, en la Sentencia del Tribunal Supremo del 11 de diciembre de 2020, (STS 4309/2020), se trata el caso de regularización del IS y el IRPF como consecuencia de que el administrador y autorizado de cuentas bancarias de la sociedad ha percibido rentas en concepto de rendimientos del trabajo hasta 2004, momento en que estas rentas empiezan a reducirse y empiezan a aumentar servicios de consultoría que se factura a otra sociedad (interpuesta), de la cual el administrador posee el 99.97% de su capital. Se destaca que ambas sociedades, tanto la profesional como la interpuesta, comparten la misma actividad económica, la consultoría. Se pone de manifiesto como más del 95% de los servicios de la sociedad interpuesta se han prestado a la sociedad profesional. Debe tenerse en cuenta también que el domicilio social de la sociedad interpuesta se corresponde con el domicilio fiscal de otra mercantil propiedad de la cónyuge del administrador. En 2005 la sociedad profesional y la interpuesta firman contrato de exclusividad en la prestación de servicios por parte de la interpuesta a cambio de una renta fija más cuantía variable, además de sufragar gastos en concepto de viajes y representación dado que se los servicios se prestaran en la sede de la sociedad profesional. Por ello, la Sala considera que:

habría que imputar al socio profesional los ingresos percibidos por el cliente en tanto la actividad de consultoría ha sido efectuada por él mismo y no por la sociedad, que fue utilizada como sociedad interpuesta. se argumenta que lo que sucede en el asunto estudiado es que, de acuerdo con el resultado de las pruebas practicadas por la Inspección, los servicios cuestionados no fueron prestados por la sociedad emisora de las facturas, sino que ésta eran mero instrumento o pantalla, en el sentido de que se prestaban a través de ella o mediante la misma por el ahora recurrente personas físicas, administrador y autorizado en las cuentas bancarias de la sociedad destinataria de los servicios, consiguiendo con ello un tratamiento fiscal distinto del que correspondía a la operación realmente efectuada, con la repercusión del impuesto a la sociedad que resulta indebida y en la deducción que también resulta improcedente de cuotas soportadas. En este sentido, la interposición de las sociedades para facturar y cobrar los servicios que el profesional desarrolla para la sociedad profesional constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de servicios profesionales que existe entre la sociedad profesional y los profesionales de la misma, pues con ello sólo se pretende que las sociedades facturen unos servicios que realmente no prestan, de manera que concurre la simulación apreciada por la Administración.

En este caso la Sala establece que sí que existe simulación, tratando este hecho de mala fe y expresando el uso de sociedad interpuesta en este caso como de fraude y causante de perjuicio a la Hacienda Pública.

3. MEDIDAS ANTIELUSIÓN

A causa de las actuaciones, cada vez más perspicaces, de los contribuyentes para reducir al máximo la base imponible de los tributos a través de prácticas que vulneran las normas del ordenamiento jurídico, tal y como se ha expuesto anteriormente. La Administración se ha visto obligada a regular las actividades entre la sociedad y el socio a través de las operaciones vinculadas con el objetivo de regular correctamente la imputación de las rentas percibidas por la sociedad y el socio. Y es que, en múltiples ocasiones, el socio imputa en IRPF rentas mucho inferiores a las que realmente se han percibido a través de la sociedad, ya que a través del IS la carga tributaria resulta menor.

Como medida para que la Administración tenga la capacidad de averiguar si quien efectivamente recibe las rentas es la persona física o la jurídica, es la doctrina del levantamiento del velo con la cual, a través del desprendimiento de la persona jurídica de la sociedad se penetra en sus operaciones y se examinan.

Por otro lado, el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional trata de regular las operaciones a través de sociedades interpuestas, a través del desprendimiento de la persona jurídica al igual que la doctrina del levantamiento del velo. Su principal diferencia radica en que esta última si que se encuentra regulada, mientras que la primera tiene carácter doctrinal.

3.1. OPERACIONES VINCULADAS

Las operaciones vinculadas se encuentran reguladas en el artículo 18.2 de la LIS, las cuales determinan cuales están consideradas operaciones vinculadas. Para este estudio, se considerarían operaciones vinculadas las correspondientes entre:

- Una entidad y sus socios o partícipes
- Una entidad y sus consejeros o administradores o cuando se relacione a la
- Una entidad con los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores o
- cuando dos entidades pertenezcan al mismo grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo
- Dos entidades y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos el 25% del capital social o de los fondos propios
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por

consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen directa o indirectamente en, al menos el 25% del capital social o los fondos propios.

- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero

Por otra parte, en dicho apartado también se expresa que cuando se hace referencia a los administradores se incluyen tanto los de control de derecho y de los de hecho. Además de especificar que cuando se hace referencia a las relaciones entre socios o partícipes con la entidad esta participación deberá ser igual o superior al 25%. Finalmente, se expresa que se considerará que existe grupo cuando una entidad pueda controlar a otra según lo expuesto en el artículo 42 del CCom.

Tomando en consideración la sentencia 83/2017 de 9 de febrero de 2017, de la Audiencia Nacional (SAN 496/2017), cuando se considere que el trabajo del socio es esencial tendrá el carácter de personalísimo por lo que se deberá atribuir a dicho socio la práctica totalidad del beneficio derivado de dicha prestación de servicios. Añadiendo que, cuando los materiales y elementos personales aportados por la sociedad sean relevantes para el ejercicio, y se acredite la no intervención por parte del socio, no procederá retribución al socio por estas actividades.

3.1.1. RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS

Siguiendo con el artículo 18 del LIS, se la manera adecuada de gestionar estas operaciones:

- Valoración: Como se expone en el artículo 18.4 LIS, Se “valorarán por su valor normal de mercado”, entendiéndose por valor normal de mercado “aquel que se habría acordado por persona o entidades independientes en condiciones de libre competencia”. Con el fin de determinar el valor normal de mercado será de aplicación “el método del precio libre comparable, método del coste incrementado, el método del precio de preventa, el método de la distribución del resultado, o el método del margen neto operacional”.

No obstante, el artículo 18.6 de la LIS, y que posteriormente se ratifica en la resolución vinculante V3558-16 de 3 de agosto de 2016, se podrá considerar que el valor convenido y el valor de mercado coinciden cuando más del 75% de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales; que la retribución a cada socio se termine en función de la aportación a la “buena marcha” de la sociedad y que no sea inferior al 1,5 veces el salario de los asalariados de la entidad con funciones análogas, y en su ausencia, que no sea

inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples, es decir, para 2021 deberá ser superior a 33.894 euros. Por tanto, cuando no se cumplan dichos requisitos, se optara por hacerlo a valor de mercado.

- Corrección: En base del artículo 18.10 LIS, podrá la Administración tributaria comprobar que las operaciones se han realizado correctamente y pudiendo realizar las correcciones valorativas pertinentes respecto al IRPF “que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado con la documentación aportada por el sujeto pasivos y los datos e información de que disponga”.
- Recalificación: Regulado en el artículo 18.11 LIS, se establece que en caso de que las operaciones en que el valor convenido difiera del valor normal de mercado, la diferencia de estos tendrá “el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia”. La diferencia tendrá consideración de participación en beneficios en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad. Por tanto, en caso de que la diferencia fuese a favor del socio, para este último tendría la consideración de retribución de fondos propios, y tendría la consideración de *utilidad*, que se integraría como rendimientos íntegros de capital mobiliario, tal y como está previsto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF. Por otro lado, en caso de que la diferencia fuese a favor de la sociedad, la parte que no se correspondiera con la participación del socio se considerara renta para la sociedad, y para el socio será mayor valor de adquisición, por lo que se computara como una liberalidad.
- Represión: Según lo expuesto en el artículo 18.13 de la LIS, no aportar o aportar de forma inexacta o con datos falsos la documentación anteriormente expuesta, serán objeto de infracción tributaria y, por tanto, ocasionarán sanciones, que “consistirá en una multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido o falso”. Siendo el límite de la sanción el menor entre el 10% del importe conjunto de las operaciones sujetas al IS o IRPF y el 1% del importe neto de la cifra de negocios.

Así mismo, también tendrán la consideración de sanciones cuando “el valor de mercado que se derive de la documentación prevista no sea el declarado en el IS o el IRPF. Tendrán la consideración de graves y se sancionarán con multa pecuniaria del 15% sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación”.

En el caso de la valoración de estas operaciones, podrá verse desde dos puntos de vista. Lo que aporta el socio y lo que aporta la sociedad para obtener un beneficio del ejercicio de su actividad.

3.1.2. SIMPLIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) publicó un informe en 2016, la documentación específica para estas operaciones cuando el importe neto de la cifra de negocios fuese inferior a 45 millones de euros. No se podrá aplicar contenido simplificado a la documentación cuando las operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF resulten de aplicación el método estimación objetiva con entidades de las que se ostente como mínimo un 25% del capital social. Cuando se trate de operaciones de transmisión de valores representativos de participación en fondos propios de sociedades no admitidas a cotización en el mercado de valores o que estén admitidos a negociación en mercados procedentes de paraísos fiscales. Cuando se trate de operaciones con activos intangibles o de transmisión de inmuebles. (Bonell Colmenero, 2017).

Al amparo del artículo 18.3 del reglamento del LIS, se prevé que cuando “las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 LIS tendrá un contenido simplificado”. Siendo suficiente con la tramitación de la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Por otro lado, tal y como se ha considerado anteriormente, tomando en consideración lo expuesto en el artículo 18.3 LIS, quedaran exentas de presentación de la documentación requerida a la Administración tributaria:

las operaciones realizadas con entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, operaciones realizadas con sus miembros, las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o, ofertas públicas de adquisición de valores, a las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros de acuerdo con el valor de mercado. Este criterio es de especial utilidad para las PYMES, ya que reduce la carga administrativa.

También es importante destacar que, tanto el Plan General Contable (en adelante PGC), como el PGC – PYMES, exige información de estas operaciones en la

memoria de las cuentas anuales, obligando a que aparezcan por separado. En este aspecto, no han realizado simplificaciones a nivel contable, pues sigue siendo necesaria la adecuada documentación y probación de la valoración de estas operaciones. (Bonell Colmenero, 2017).

3.1.3. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Considerando lo expuesto en la norma de elaboración de las cuentas anuales (en adelante NECA) 15º del PGC, se define que se considerará que:

Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdo entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

Añadiendo que, tendrán la consideración de vinculadas cuando formen parte del mismo grupo, cuando se posean participaciones que permitan ejercer influencia significativa, personal clave de la compañía con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, cuando las sociedades compartan consejero o directivo, las personas que tengan la consideración de familiares, así como los planes de pensiones para los empleados.

Por otra parte, la NECA 13 del PGC define lo que se considera como empresa del grupo, empresa asociada y empresas multigrupo:

- Empresa del grupo: “se entenderá que una empresa formará parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio o por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias”.
- Empresa asociada: “cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad”.
- Empresa multigrupo: “aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste,

incluidas las entidades o personas físicas dominantes y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas”.

Tomando en consideración la norma de registro y valoración (en adelante NRV) 21º del PGC expone que “los elementos objeto de la transacción se contabilizaran en el momento inicial por su valor razonable. En caso de que el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación”.

Cuando los elementos de la transacción deban clasificarse como un negocio, tendrán también esta consideración las participaciones en el patrimonio neto que le otorguen control sobre una empresa.

Tal y como se ha expuesto con anterioridad, dado que las operaciones vinculadas deben realizarse conforme a su valor de mercado, y en caso de que difieran del valor pactado se registrará conforme a la realidad económica, debe tenerse en cuenta la NRV 14, del PGC, correspondiente con los ingresos por ventas y prestación de servicios. Dicha norma expresa que “los ingresos procedentes de la venta de bienes y prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda ceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos”. De esta norma se extrae que el valor razonable de estos ingresos por prestación de servicio se corresponderá con el precio que haya sido pactado entre las partes.

Esta diferencia puede dar lugar a ajustes secundarios quedando regulado en el artículo 18.11 de la LIS, el objetivo de este ajuste se reduce a reajustar el valor acordado al valor de mercado y proceder a la tributación de las rentas que se hubieran puesto de manifiesto derivadas de la diferencia, como, por ejemplo, una transferencia de reservas indebida.

3.2. DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO Y EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

Este concepto tiene su origen en los tribunales anglosajones y posteriormente adoptados por los tribunales estadounidenses, pero en España se introdujo esta teoría durante los años 50. Aunque no fue hasta el pronunciamiento del 28 de mayo de 1984 cuando la jurisprudencia integró este concepto en una sentencia. Hay que destacar, que

la doctrina de esta herramienta es meramente jurisprudencial, pues no hay ninguna norma del ordenamiento jurídico que la regule, pero sí que la avale como el artículo 15 de la LGT. Los tribunales han hecho de ella un mecanismo indispensable en las reiteradas sentencias. (Pérez Bernabeu, 2012).

El levantamiento del velo es utilizado para paliar el fraude fiscal surgido por la interposición que ocultan la titularidad real de la prestación de servicios que realizan. Por ello, está considerada una norma específica antiabuso que permite omitir la persona jurídica de la sociedad para averiguar quién se esconde realmente tras ella. Hay que tener presente que cuando se hace referencia a la doctrina del levantamiento del velo, es solo en sentido judicial, por lo que se dice que es una herramienta a disposición de los jueces. (de Angel Yágüez, 1995).

Prestando atención a lo dispuesto en el artículo 7.2 de la LGT, se puede considerar que el levantamiento del velo tiene carácter supletorio dado que “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”. Por tanto, si se puede conseguirse el mismo resultado acudiendo a los artículos 13, 15 o 16 de la LGT, no debería ser de aplicación el levantamiento del velo. Pero es importante destacar que esta doctrina es jurisprudencial ya que no existe ninguna norma específica que la regule.

En el momento en que ya se ha demostrado que las operaciones se han realizado bajo el amparo de la simulación, la Administración procede a regularizarlas, tanto a la sociedad como al socio profesional. El levantamiento del velo es una práctica que se lleva a cabo en casos de simulación absoluta, cuya finalidad es la correcta imputación de las rentas obtenidas, así como ajustar ingresos y gastos.

En origen, el levantamiento del velo se utilizaba en fases de liquidación de sociedades con el fin de cuantificar la deuda de la entidad y en casos en los que haya una simulación y sea necesaria la regularización de la tributación de esta.

En el primer caso, existen multitud de opiniones acerca de su aplicación en casos de liquidación de sociedades, un ejemplo de ello es (Zornoza Pérez, 2002) el cual no lo considera legalmente admisible su aplicación argumentando que el ordenamiento ya dispone de técnicas para obtener el mismo resultado, pero de una manera más respetuosa con la ley. Por otra parte, la jurisprudencia ha recurrido a su aplicación en multitud de ocasiones cuando el contribuyente conseguía de manera ilícita una ventaja fiscal, esto queda plasmado en la Sentencia del Tribunal Supremo (STS 1609:2007), donde la Sala entiende que se debe aplicar esta doctrina:

ya que la forma de actuar de todos los codemandados revela un completo abandono de los principios de buena fe que han de presidir las relaciones mercantiles, y supuesto que las actas de las juntas ponen de relieve que los socios conocían la deuda con los actores, sin que realicen nuevas aportaciones, sino que proceden a repartirse los beneficios según sus participaciones, en tanto que el capital aportado es totalmente insuficiente para afrontar la construcción del edificio encargado a la actora.

Aunque también ha habido pronunciamientos contrarios a la aplicación de esta herramienta dado que según la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2013 (STS 2259:2013) la Sala expresa que:

el levantamiento del velo exige que se acrediten aquellas circunstancias que ponen en evidencia de forma clara el abuso de la personalidad de la sociedad. Argumentando que llevar a cabo esta práctica puede constatar una situación de abuso de la personalidad jurídica societaria perjudicial a los intereses públicos o privados, que causa daño ajeno, burla los derechos de los demás o se utiliza como medio o instrumento defraudatorio.

Posteriormente, la jurisprudencia ha hecho uso de esta figura en reiteradas ocasiones como en sociedades de dominio interpuestas por sociedades que se beneficiaron de bienes embargados a contribuyentes tenedores de deudas con la Administración que tenían el control sobre estos bienes. En casos en que la Administración desee conocer la identidad entre la persona física o jurídica o entre dos sociedades y averiguar a quien le corresponde la responsabilidad de las deudas. O en casos de sucesión de empresa en los que se sucede también la responsabilidad tributaria.

Un ejemplo de jurisprudencia en la aplicación del levantamiento del velo en materia tributaria, es la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2003, (STS 3360/2003) en la que se explica que a consecuencia de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo la Administración cuantifica la responsabilidad de los socios, y dictamina que estos “utilizaron los medios legales que la personalidad jurídica les otorgaba para eludir fraudulentamente el pago de la deuda a través de la creación de una nueva sociedad”.

Recordando el artículo 15 de la LGT el cual expresa el conflicto en la aplicación de la norma, se desprende cierta relación con la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, pues es que, como se ha podido observar con la jurisprudencia de los últimos años, cuando se ha tratado de un caso de fraude de ley, la Administración ha recurrido a la aplicación del levantamiento del velo como herramienta para demostrar la elusión. Fue la sentencia de la Audiencia Nacional del 29 de marzo de 2006 (SAN 1056:2006) la primera en relacionar estos dos conceptos, en este caso la Sala apreció

abuso de la persona jurídica puesto que se habían llevado a cabo adquisiciones de sociedades con bases negativas pendientes de compensar y con tipos impositivos reducidos con el único fin de obtener ventajas fiscales eludiendo el pago de impuestos.

El levantamiento del velo se ha convertido en una herramienta de la que los tribunales hacen uso para establecer la identidad de los sujetos efectivamente responsables de la deuda tributaria. Es decir, no se trata de una herramienta para obtener una sentencia del caso, sino para justificar la norma que le ha sido de aplicación relacionada con la simulación. (Pérez Bernabeu, 2012).

Con la jurisprudencia analizada queda patente que la doctrina en materia de aplicación del levantamiento del velo se ha constituido como una técnica judicial que puede solicitarse por cualquier persona física o jurídica con capacidad suficiente. Pero solo a través de la intervención del juez puede tener la suficiente garantía para su aplicación. Pero son muchos los pronunciamientos que expresan que esta medida debe tomarse de manera excepcional y debe ser aplicada de manera restrictiva.

Si se hace referencia a la recaudación de tributos, resulta tentador por parte del contribuyente construir esquemas societarios para evitar la acción recaudatoria con el objetivo de traspasar su patrimonio personal a la sociedad y así hacer un encubrimiento de sus bienes y por ello, evitar la responsabilidad tributaria. Y fue la sentencia del Tribunal Supremo del 19 de abril de 2003 (STS 2736/2003) la que marcó un punto de inflexión expresando que:

-si hasta la fecha el uso por parte de la Administración Tributaria de la doctrina del levantamiento del velo ha sido reducido, la presente sentencia clarifica la aplicabilidad de la misma al ámbito recaudatorio, poniendo en manos de la Administración Tributaria una importante arma para la persecución del fraude fiscal.

Es importante poner en consideración la figura del responsable subsidiario, recogido en el artículo 43 de la LGT, el cual expresa en el apartado 1.f y g) que serán responsables subsidiarios “las personas o entidades que contraten o subcontraten la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal”. Lo que expresa la ley con esto es que las personas que tengan el control total o parcial de la sociedad serán responsables de las sanciones y obligaciones de la sociedad. De este artículo también se desprende que para poder aplicar el levantamiento del velo se debe demostrar que el último fin de la sociedad interpuesta era la elusión de tributos.

El ya mencionado carácter excepcional para la aplicación de la doctrina lleva aparejada la figura del responsable subsidiario, esto implica que el juez debe aplicarlo en los casos en los que no exista otra vía legal y se realice desde el conjunto de normas

que regulan los derechos y obligaciones de las personalidades involucradas con el fin de lograr la resolución del caso. Por tanto, cuando el ordenamiento jurídico contemple una figura regulada con la que poder resolver el caso, se deber aplicar esta de manera preferencial, y no el levantamiento del velo.

El régimen de transparencia fiscal internacional tiene su origen en la constitución de una sociedad de manera regular, pero, resultado de la cual es imputado a los socios profesionales. Podría decirse que este régimen se creó para hacer efectivo el principio de tributación de la renta mundial con el fin de evitar la colocación de capitales en territorios de baja tributación, también llamados paraísos fiscales, y así evitar la elusión de rentas y sus consiguientes tributos. Por otra parte, este régimen construye sus pilares sobre la interposición de sociedades con el fin evitar esquemas societarios elusivos (López García, 2017).

Según Falcón y Tella, no puede considerarse el régimen de transparencia fiscal como un caso de levantamiento del velo. A diferencia de la doctrina del levantamiento del velo, el régimen de transparencia fiscal no tiene carácter puntual, ni excepcional ni se encuentra limitado a casos de fraude o abuso. La configuración de este régimen no se relaciona con el abuso de la persona jurídica, por lo que no existe fraude de ley, su aplicación no conlleva la unión de patrimonio de la persona física y de la jurídica, además de no desprenderse de él el concepto de responsabilidad patrimonial universal. Pero hay que tener en cuenta que los dos procesos se realiza un desprendimiento de la persona jurídica. Aunque es importante destacar que ambas herramientas se basan en evitar la evasión de impuestos.

Observando la doctrina del levantamiento del velo y el régimen de transparencia fiscal, hay que subrayar que en ambos se desestima la persona jurídica, aunque las consecuencias no sean las mismas. Y es que, en el régimen de transparencia fiscal la Administración no es obligada a probar que existe abuso de la persona jurídica o fraude de ley, pues el régimen considera que es obligación del contribuyente llevar a cabo la imputación de la renta.

En caso de que la sociedad se encuentre residiendo en un Estado Europeo distinto al español, no se considerará elusión tributaria ni existirá simulación y se aceptaran sus motivos económicos como validos quedando fuera de la aplicación del régimen de transparencia fiscal. (López García, 2017).

III. CONCLUSIONES

Las sociedades que se constituyen como profesionales dedican su actividad económica a la prestación de servicios, siendo necesario un título superior para llevar a cabo estas operaciones. Será lícita la elección de realizar la actividad económica en nombre propio o a través de cualquiera de las distintas formas societarias reguladas por la Ley, siempre y cuando sea real y no se lleve a cabo un uso abusivo de la figura jurídica o se incurra en simulaciones, y tendrá la consideración de economía de opción.

Estas sociedades pueden llevar a cabo prácticas de planificación fiscal con el objetivo de reducir la base imponible de los impuestos que las afectan. La economía de opción es la posibilidad lícita de escoger una norma más ventajosa fiscalmente ante otras más onerosas. El problema que encuentra la Administración radica en el abuso de estas figuras para realizar de ellas hechos fraudulentos que ocasionan perjuicio a la Hacienda Pública a través del fraude de ley, simulación o la interposición de sociedades.

La retribución a los administradores sigue siendo un tema controvertido pues numerosos socios administradores tratan de reducir la base imponible del IRPF a favor del IS que suele resultar menos gravoso. Esto lo consiguen a través de la interposición de sociedades o la simulación.

Durante los últimos años la Administración ha ido advirtiendo de la perspicacia del contribuyente a la hora de eludir impuestos. Para ello se han empleado prácticas como el fraude de ley con el que se vulnera parcialmente la norma, la simulación negocial o la interposición de sociedades.

En el caso de las simulaciones de sociedades, unos de los indicios a los que se remite la ley para declarar de simulatorias las actividades de una sociedad, es precisamente que haya ausencia de medios y recursos suficientes para llevar a cabo la actividad, pero el ordenamiento jurídico no presta atención a los casos particulares, pasando por alto aquellas actividades en las que no se requiere un gran volumen de medios, actividades que se han incrementado a causa de los cambios tecnológicos de los últimos años.

En caso de que la Administración pruebe que existe simulación procederá a la regularización de los impuestos que se hayan visto afectados, que habitualmente se tratará del IRPF, IVA e IS. Pudiendo llegar a ser objeto de sanción penal implicando penas de cárcel para los socios profesionales de las sociedades interpuestas o simuladas.

Para evitar que la Administración declare caso simulatorio de una sociedad interpuesta que realiza una actividad real el contribuyente debe regularizar todas y cada una de las operaciones que se realicen entre la sociedad y el socio. Un ejemplo de ello es en los casos en los que el socio pone a disposición de la sociedad el inmovilizado sin ningún contrato de arrendamiento ni cesión de uso. Estos hechos son examinados por la Administración con el fin de establecer si son válidas o son hechos fraudulentos, los cuales procederá a regularizar conforme a la verdadera naturaleza de la operación.

Por otro lado, cabe considerar que existe un potencial para realizar abusos del uso lícito de las sociedades interpuestas, pero no por ello se justifica que la Administración opte por calificar estas operaciones de simuladas, cuando el ordenamiento jurídico ya está dotado de normas antifraude. Pero es importante destacar que al estar respaldada esta figura en el ordenamiento jurídico podría llegar a considerarse como economía de opción.

La principal diferencia que se ha encontrado entre la simulación y la interposición de sociedades radica que en esta última sí que se cuenta con recursos y medios para llevar a cabo la actividad económica. Por tanto, cuando se declara simulación se debe tener en cuenta la voluntad del contribuyente por ocultar la verdadera operación o actividad con el objetivo de eludir el pago del impuesto correspondiente.

Se considera a las operaciones vinculadas como medida antifraude con el objetivo de poner trabas a la utilización ilícita de la interposición de sociedades. Así, la Administración es capaz de regularizar la situación del socio profesional cuando haya discrepancias entre el valor de mercado de las prestaciones recibidas por la sociedad con las declaradas por el socio. A través de dicho régimen se consigue elevar el valor de la retribución y en la misma línea la tributación en IRPF por el socio.

En lo que respecta a la doctrina del levantamiento del velo, es importante el hecho de que no esté regulado por el ordenamiento jurídico, pero sí ampliamente aceptado por la jurisprudencia. Actualmente su aplicación se centra, principalmente, en la fase de liquidación con el objetivo de determinar la cuantía de la deuda, y en procesos de regularización en materia tributaria, además de tener que causar fraude de ley. Su aplicación se reserva a los Tribunales por ser los únicos con capacidad de garantizar dicho proceso haciendo respetar la tutela judicial.

No se debe confundir el régimen de transparencia fiscal internacional con la doctrina del levantamiento del velo, pues, aunque en ambas figuras se realiza un desprendimiento de la persona jurídica, las consecuencias de su aplicación no son las mismas, además de diferir también en las causas por las cuales se permite su

aplicación. Sin dejar de lado el hecho de que el régimen de transparencia fiscal internacional sí se encuentra regulado, mientras que el levantamiento del velo es meramente doctrinal. En suma, se podría afirmar que todas las normas antiabuso y las herramientas antielusión que lleva a cabo la Administración, tienen como objetivo evitar el riesgo tributario y averiguar quien ha causado perjuicio a la Hacienda Pública.

Tras el estudio en profundidad de los distintas cuestiones planteadas y los sucesivos pronunciamientos de la Administración, se ha detectado la escasez de legislación que regule tanto el concepto de economía de opción como la doctrina el levantamiento del velo, dado que hasta ahora tan solo se ha tratado a nivel doctrinal. De igual forma, los Tribunales han recogido y avalado estas cuestiones no vinculantes, por lo que se ha percibido la necesidad de legislarlas.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- Argente Álvarez, J., 2017. Problemática de la tributación de las sociedades profesionales. *Carta Tributaria*, (33).
- Bonell Colmenero, R., 2017. *Los deberes de documentación de las operaciones vinculadas*. Doctorado. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho.
- Broseta Pont, M. i Martínez Sanz, F., 2015. *Manual de Derecho Mercantil*. 22º ed. Vol. I, Tecnos
- de Angel Yáguez, R., 1995. La doctrina del levantamiento del velo y las sociedades interpuestas. *Estudios de Deusto: revista de la Universidad de Deusto*, 43(2), pp. 11-51.
- Delgado Pacheco, A., 2017. *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Doctorado. Universidad Autónoma de Madrid.
- Falcón y Tella, R., 1984. *El régimen de transparencia fiscal*. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid.
- López García, L., 2017. La doctrina el levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad tributaria. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid.
- Navarro Egea, M., 2012. Aspectos fiscales de las sociedades profesionales. *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007 de 15 de marzo*, pp. 337 - 388.
- Pérez Bernabeu, B., 2012. Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria. *Revista de información fiscal*.
- Santos Flores, I., 2019. Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas. *Crónica Tributaria*, 173/2019, pp. 187 - 221.
- Yanes Yanes, P., 2007. *Comentarios de la Ley de Sociedades Profesionales*. Tirant lo Blanch.
- Zornoza Pérez, J. 2002, *Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria*, Universidad Pública de Navarra.

V. RECURSOS JURÍDICOS

LEYES

- España. Ley 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, Boletín Oficial del Estado, 24 de noviembre de 1995, núm. 281, pág. 33987 – 34058

- España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Boletín Oficial del Estado 18 de diciembre de 2003, núm. 302, pág. 44987 – 45065
- España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, Boletín Oficial del Estado 29 de noviembre de 2006, núm. 285 pág. 41734 - 41810
- España. Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, Boletín Oficial del Estado 16 de marzo de 2007, núm. 65 pág. 11246 – 11251
- España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, Boletín Oficial del Estado 28 de noviembre de 2014, núm. 288, pág. 96936 – 97097

REALES DECRETOS

- España. Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, Boletín Oficial del Estado 16 de octubre de 1885, núm. 289 pág. 169 – 170
- España. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por que se publica el Código Civil, Boletín Oficial del Estado 25 de julio de 1889, núm. 206 pág. 249 – 259
- España. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobados por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, Boletín Oficial del Estado 31 de marzo de 2007, núm. 78 pág. 14097 - 14149
- España. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, Boletín Oficial del Estado 20 de noviembre de 2007, núm. 278 pág. 47402 - 47407
- España. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, Boletín Oficial del Estado 3 de julio de 2010, núm. 161 pág. 58472 – 58594
- España. Real Decreto 634/2014, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Boletín Oficial del Estado 11 de julio de 2015, núm. 165, pág. 57729 – 57789
- Directiva 2009/102/CE, 16 de septiembre de 2009, derecho de sociedades, relativa a las sociedades de responsabilidad limitada de socio único, núm. 258, 1 de octubre de 2009

VI. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

SENTENCIAS

- Sentencia Tribunal Constitucional, de 14 de febrero de 2000, núm. 46/2000, ECLI:ES:TC:2000:46
- Sentencia Tribunal Constitucional, de 10 de mayo de 2005, núm. 120/2005, ECLI:ES:TC:2005:120
- Sentencia Tribunal Supremo, de 15 de julio de 2002, núm. 1336/2002, ECLI:ES:TS:2002:5315
- Sentencia Tribunal Supremo, de 19 de abril de 2003, núm. 5327/1998, ECLI:ES:TS:2003:2736
- Sentencia Tribunal Supremo, de 19 de mayo de 2003, núm. 482/2003, ECLI:ES:TS:2003:3360
- Sentencia Tribunal Supremo, de 22 de febrero de 2007, núm. 159/2007, ECLI:ES:TS:2007:1609
- Sentencia Tribunal Supremo, de 7 de noviembre de 2007, núm. 7294/2007, ECLI:ES:TS:2007:7294
- Sentencia Tribunal Supremo, de 10 de junio de 2008, núm. 131/2005, ECLI:ES:TS:2008:3239
- Sentencia Tribunal Supremo, de 1 de julio de 2008, núm. 5296/2002, ECLI:ES:TS:2008:4189
- Sentencia Tribunal Supremo, de 19 de mayo de 2011, núm. 355/2011, ECLI:ES:TS:2011:3274
- Sentencia Tribunal Supremo, de 16 de mayo de 2013, núm. 326/2013, ECLI:ES:TS:2013:2259
- Sentencia Tribunal Supremo, de 26 de septiembre de 2013, núm. 4808/2011, ECLI:ES:TS:2013:4820
- Sentencia Tribunal Supremo, de 24 de febrero de 2016, núm. 416/2016, ECLI:ES:TS:2016:614
- Sentencia Tribunal Supremo, de 15 de febrero de 2017, núm. 260/2017, ECLI:ES:TS:2017:495
- Sentencia Tribunal Supremo, de 2 de julio de 2020, núm. 905/2020, ECLI:ES:TS:2020:2251
- Sentencia Tribunal Supremo, de 22 de octubre de 2020, núm. 1380/2020, ECLI:ES:TS:2020:3519

- Sentencia Tribunal Supremo, de 11 de diciembre de 2020, núm. 1710/2020, ECLI:ES:TS:2020:4309
- Sentencia Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso, de 26 de marzo de 2006, núm. 715/2004, ECLI:ES:AN:2006:1056
- Sentencia Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso, de 9 de febrero de 2017, núm. 83/2017, ECLI:ES:AN:2017:496
- Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 17 de enero de 2018, núm. 36/2018, ECLI:ES:TSJCAT:2018:2545
- Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cataluña del 30 de junio de 2020, núm. 2791/2020, ECLI:ES:TSJCAT:2020:3744
- Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 16 de julio de 2007, núm. 795/2007, ECLI:ES:TSJCV:2007:4712
- Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala de lo Contencioso, de 20 de noviembre de 2017, núm. 941/2017, ECLI:ES:TSJM:2017:12374
- Sentencia Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, de 26 de enero de 2015, núm 36/2015, ECLI:ES:TSJMU:2015:171

CONSULTAS VINCULANTES

- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, de 2 de febrero de 2009, núm. V0179-09
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos de 13 de abril de 2015, núm. V1148-15
- Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos de 3 de agosto de 2016, núm. V3558-16
- Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos de 2 de marzo de 2017, núm. V0543-17
- Agencia Tributaria, 2019. Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas. pp. 1-5.

RESOLUCIONES INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

- Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, EDL 2016/4395