

ENTREGA INTERMEDIA DEL TRABAJO DE FIN DE GRADO (TFG)
La denominada interposición de sociedades ¿Simulación, fraude de ley o economía de opción?

Blanca Bernal Moscoso del Prado
5º E3 A

Enero de 2024

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

ÍNDICE

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. LA SOCIEDAD INTERPUESTA POR PERSONAS FÍSICAS COMO CONCEPTO**
- 3. DESCRIPCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**
- 4. EL FENÓMENO DE LA INTERPOSICIÓN SEGÚN LA LGT Y SU TRATAMIENTO**
 - 4.1. Calificación (art. 13)**
 - 4.2. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15)**
 - 4.3. Simulación (art. 16)**
 - 4.4. Diferenciación entre las tres figuras**
 - 4.5. Herramientas para regularizar la deuda tributaria autoliquidada**
- 5. OPERACIONES VINCULADAS ENTRE SOCIO Y SOCIEDAD: PROBLEMÁTICA EMERGENTE**
- 6. CALIFICACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**
- 7. JURISPRUDENCIA**
- 8. INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES: ¿ECONOMÍA DE OPCIÓN?**
- 9. CONCLUSIÓN**
- 10. REFERENCIAS**
- 11. ANEXO I. TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES**
- 12. ANEXO II. TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

1. INTRODUCCIÓN



2. LA SOCIEDAD INTERPUESTA POR PERSONAS FÍSICAS COMO CONCEPTO

Una persona física, de entre las diferentes posibilidades previstas por el legislador para la prestación de servicios profesionales, puede hacerlo bien en su propio nombre, como tal persona física, bien mediante la constitución de una sociedad profesional a la que prestará sus servicios. Todo ello sin perjuicio de que las rentas obtenidas por el contribuyente deberán ser sometidas a tributación atendiendo a la opción escogida en cada caso, al acarrear diferentes consecuencias fiscales.

La AEAT reconoce como legítima la posibilidad de acudir a la interposición de sociedades, es decir, de crear estructuras societarias, sociedades mercantiles, en el proceso de facturar o canalizar rentas de personas físicas como consecuencia del desarrollo de una actividad profesional, así como para ostentar la titularidad de activos y elementos patrimoniales de uso personal.

Sin embargo, esta posibilidad acarrea determinados riesgos: la inexistencia de la sociedad mercantil, una valoración de las prestaciones no acorde al mercado, u otras prácticas que busquen de manera ilícita reducir la carga fiscal del contribuyente.

Es precisamente la libertad que la legislación proporciona a los contribuyentes con relación a la constitución de sociedades la que permite la ocultación de determinados hechos y negocios jurídicos. La sentencia del TSJ de Madrid de 28 de enero de 2015 (rec. 1496/2012), confirmada por STS de 4 octubre de 2016 (rec. 2402/2015) establece que: ***“Es cierto que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional”***.

En este mismo orden de ideas, la AEAT establece en su Nota sobre Imposición de Sociedades por Personas Físicas, divulgada en febrero de 2019¹: *“En el supuesto de que la sociedad*

¹ Asociación Española de asesores fiscales (2019, 25 de febrero). Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas. https://www.aedaf.es/Plataforma/Sociedad_Interpuesta.pdf

carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la actividad desarrollada”.

Añade que “[1]o que en ningún caso es susceptible de elección es el modo en que deben tributar las rentas que se obtengan a consecuencia de aquella, pues, como no puede ser de otra manera, esta va a estar condicionada irremediablemente por la verdadera naturaleza de la actividad realizada”.

Es de elevada importancia un correcto análisis de las circunstancias concretas, para así poder determinar si los medios materiales y humanos utilizados para la prestación de servicios son titularidad de una persona física o jurídica; así como la realidad de la intervención de la sociedad en la realización de las operaciones, con el objetivo de identificar una interposición formal de la sociedad en relaciones comerciales o profesionales en las que no ha tenido participación.² Para poder regularizar las situaciones derivadas de este tipo de actuación por parte de un contribuyente, la Administración tributaria suele acudir a diferentes soluciones: (i) la calificación de la conducta como abuso de derecho, a través de la simulación o el fraude de ley tributaria – recogidos en los artículos 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –; o (ii) el uso de criterios de valoración correspondientes a operaciones vinculadas.

3. DESCRIPCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

A través de sus Planes Anuales de Control Tributario, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“AEAT”) ha ido estableciendo una serie de criterios generales para hacer frente a los riesgos fiscales relacionados con la interposición de sociedades, en el proceso de facturación o canalización de rentas de personas físicas como consecuencia del desarrollo de la actividad profesional.

² *Ibid.*

Es postura mantenida en numerosas consultas³ la calificación de la AEAT de la tributación en régimen de atribución de rentas, y no por el Impuesto de Sociedades, de toda aquella sociedad civil constituida de acuerdo con la LSP, así como inscrita en el Registro de Sociedades Profesionales del Colegio Profesional correspondiente.

A modo de ejemplo, la Nota nº 10/09 de la AEAT, de 26 de marzo de 2009, sobre la interposición de sociedades por personas físicas, enuncia el criterio de regularización en vía administrativa de retenciones en supuestos de interposición de sociedades: “*declarar la simulación, en este caso relativa, y exigir el impuesto de acuerdo con los negocios realmente celebrados*”, negocios que califican como “*la prestación directa de servicios profesionales por los socios a la sociedad profesional*”.

Es precisamente en esta nota donde se explica la estructura de la interposición de sociedades para prestar servicios profesionales. Un socio, en vez de facturar directamente a la sociedad profesional por los servicios que presta, interpone una entidad (la sociedad interpuesta), que figura en las facturas como la prestadora de dichos servicios y deduce gastos no necesariamente deducibles.

De esta manera, el marginal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ve reducido, además de limitarse la responsabilidad para las personas físicas que lleven a cabo la prestación de servicios ayudándose de una sociedad interpuesta.

Se introduce a continuación un diagrama que representa la estructura societaria que construye la interposición de sociedades:

³ Ejemplos de ello son las consultas V2222-16 o V2814-16.

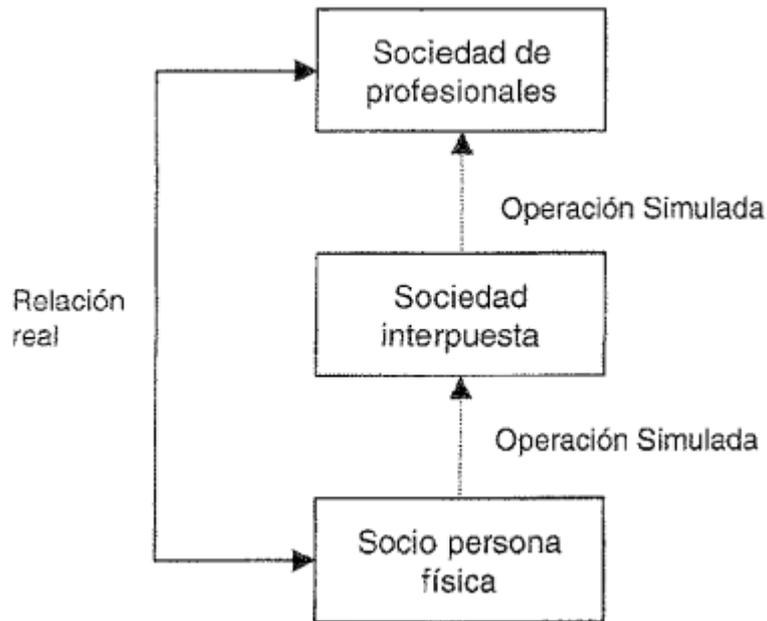


Figura 1. Representación esquemática de la estructura de la interposición de sociedades. Fuente: AEAT.

En este sentido, al participar tanto el socio como la sociedad profesional en la conducta defraudatoria, es decir, el perceptor y el obligado a retener, establece la Nota que se deduce 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 (“LIRPF”), la coexistencia de dos obligaciones tributarias. De esta forma, el incumplimiento de las obligaciones supondrá sanciones diferenciadas. Sin embargo, es a la hora exigir las deudas tributarias cuando solo se exige una de ellas, *“con el fin de evitar duplicidades o doble imposición, vedada por el Tribunal Supremo en las Sentencias comentadas, pero en el bien entendido de que queda siempre a salvo la sanción”*.

4. EL FENÓMENO DE LA INTERPOSICIÓN SEGÚN LA LGT Y SU TRATAMIENTO

En el pasado, existió un régimen de transparencia interna, ya no vigente, recogido en los artículos 75 a 89 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del cual las rentas obtenidas por las sociedades profesionales se imputaban directamente a los socios, con el objetivo de evitar la retención de beneficios no distribuidos y el diferimiento de la tributación derivada de ésta. En consecuencia, a día de hoy, nuestro Derecho Tributario,

a priori y de forma implícita, permite la interposición de sociedades en tanto no vulnere otros principios tributarios.

Sin embargo, con la desaparición de dicho régimen las sociedades profesionales comenzaron a imputarse por el régimen de atribución de rentas, y como tal no procede su análisis en el marco del Impuesto de Sociedades.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”), califica la actividad irregular de una sociedad interpuesta desde dos perspectivas, las operaciones vinculadas, que serán discutidas más adelante en este trabajo, y el abuso de la personalidad jurídica, recogido en los artículos 15 y 16 de la Ley.

4.1. Calificación (art. 13)

El artículo 13 de la LGT establece:

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Entonces, y como recuerda el Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de julio de 2020 (recurso 1429/2018), la calificación tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado. Es una operación realizada por la Administración tributaria “*en el ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo*”⁴. Es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas⁵.

Además, la Sentencia del TS número 4147/2011, de 30 de mayo de 2011 (rec. 1061/2007) recoge la evolución normativa y jurisprudencial en materia de conductas antielusivas, estableciendo que:

La utilización indistinta por la Administración tributaria y por jurisprudencia de las figuras o categorías antielusivas llevó a que, ante las dificultades de la prueba de la simulación, se acudiera a la categoría genérica del "negocio jurídico indirecto" y a

⁴ Sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de mayo de 2024.

⁵ *Ibid.*

que se aplicara la precisión legal sobre calificación establecida en el artículo 25 o 28.2 LGT/1963.

En este orden de ideas, el TS en el fundamento sexto de la Sentencia 616/2023, de 23 de febrero de 2023 (rec. núm. 5730/2021), establece que la calificación es “[...] una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas”. Es decir, es una potestad ordinaria de aplicación de la norma por parte de la Administración Tributaria para, tras la calificación inicial de los hechos por parte del obligado tributario, calificar de acuerdo a su verdadera naturaleza jurídica.

Precisamente es esta la clave para establecer una distinción entre, por un lado, la calificación, y por otro, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación. En la simulación existe una ocultación que no existe en la calificación, pues se trata de una inadecuación jurídica de buena fe realizada por el contribuyente.

La potestad calificadora o recalificadora de la Administración Tributaria encuentra como límite principal la tipicidad. Es decir, la calificación que lleve a cabo debe ajustarse a la tipificación que la norma tributaria hace de la realidad. En contraste, si el hecho imponible se trata de un acto o negocio jurídico, la calificación debe llevarse a cabo según proceda con arreglo al Derecho Privado.

Además, otra limitación que encuentra la AEAT en su ejercicio es la imposibilidad de valorar la validez de los negocios, enjuiciamiento que corresponde exclusivamente a los jueces y tribunales del orden civil.

Existe una clara tendencia a la aplicación de los artículos 13 y 16 de la LGT,⁶ al evitar la solicitud de un informe favorable de la Comisión consultiva recogido en el artículo 159 de la misma Ley, tal y como se explicará en el apartado 4.2 *infra*. En este sentido, desde la redacción del artículo 15 de la LGT, tan solo se ha declarado el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en dos ocasiones.

4.2.Conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15)

En cambio, el artículo 15 de la misma Ley establece en su apartado primero:

⁶ Lucas Durán, M. (2024, 14 febrero). *La singular doctrina sobre simulación tributaria en casos de “interposición” de sociedades por personas físicas*. Taxlandia. <https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/la-singular-doctrina-sobre-simulacion-tributaria-en-casos-de-interposicion-de-sociedades-por-personas-fisicas>

1. 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 concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) 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.

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria o fraude de ley ha sido definido por el Tribunal Supremo, como “*una actuación en la que se busca crear la apariencia de su conformidad con una norma (de cobertura), que oculta la colisión de la misma con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas*”.

Además, en la sentencia del TS número 4147/2020, se establece:

La LGT/1963 reguló de forma específica el fraude de ley en materia tributaria. Ello no ha sido obstáculo, de una parte, para que la legislación contemplara también otras medidas específicas antielusivas para garantizar la transparencia (ad exemplum, regulación de operaciones vinculadas); y, de otra, para que la jurisprudencia haya aplicado, con el mismo propósito, distintas figuras o categorías jurídicas provenientes de la teoría general del Derecho o del Derecho civil, como, entre otras, el negocio anómalo, simulado e indirecto. [...]

En puridad de principios el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes.

En la redacción final de este precepto, se sustituyó la figura de fraude de ley por una cláusula general antielusión, el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que según establece

la Exposición de Motivos de la actual LGT, pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria. Añade la sentencia mencionada supra:

Esta cláusula genérica "antiabuso" o antielusión comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos, quedando, por el contrario, separada la previsión legal de la simulación en el artículo 16 LGT/2003.

En definitiva, conforme a este tratamiento unitario, la aplicación del artículo 15 LGT/2003 exige, en la actualidad la utilización de dos parámetros avanzados por la jurisprudencia anterior al tratar de las facultades de la Administración para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal.

Entonces, podemos inferir de este texto la ausencia de simulación, falseamiento u ocultación de un acto bajo la apariencia de otro, sino que se busca amparar el negocio en una norma que no corresponde.

Por otro lado, cabe destacar que la redacción de este artículo en ningún momento hace referencia a la exigencia de un elemento subjetivo, sino que basta con la apreciación objetiva de fraude de ley. En relación con el procedimiento llevado a cabo, el apartado segundo del artículo 15 establece un informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159.

4.3.Simulación (art. 16)

Junto con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la simulación constituye una de las cláusulas generales antiabuso recogidas por nuestro ordenamiento jurídico, y así lo recoge la exposición de motivos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que lleva a cabo la transposición al ordenamiento interno español de la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas

contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior:⁷

[e]s más, en el caso de la norma general anti abuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.

A falta de una definición recogida en la LGT del concepto de simulación, inferimos su significado de la jurisprudencia y pronunciamientos doctrinales existentes.

En este sentido, se construye implícitamente el concepto de simulación en el Código Civil a través de sus artículos 1.275 y 1.276, que regulan los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa, diferenciando entre simulación absoluta y relativa.

La interconexión con el ámbito fiscal es proporcionada por el apartado segundo del artículo 12 de la Ley General Tributaria, que recuerda que los términos empleados en la normativa tributaria deberán entenderse conforme al sentido jurídico empleado en otras ramas del ordenamiento, en este caso, el Derecho civil. Además, el voto particular del magistrado Emilio Frías Ponce emitido con respecto a la STS 418/2016 recoge los elementos esenciales de la simulación:

1) La existencia de un acuerdo o convenio simulatorio, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros. En el ámbito tributario el engaño en perjuicio de la Hacienda Pública consiste en impedir que se produzca el hecho imponible del acuerdo simulatorio.

2) El motivo o causa del encubrimiento, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta), o para encubrir otro negocio que se desea disimular (simulación relativa).

3) El negocio simulado, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad simulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes, y que se

⁷ Directiva 2016/1164/UE del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. *Diario Oficial de la Unión Europea* L n° 193, de 19 de julio de 2016.

ha otorgado para dar la apariencia exterior frente a terceros de un negocio jurídico distinto del llevado a efecto o incluso que no existe.

4) El negocio disimulado en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir. Con carácter ejemplificativo, es interesante hacer referencia

Asimismo, la referencia que hace la sentencia de la Audiencia Nacional 2216/2019 fomenta la comprensión esta figura, haciendo hincapié además en la tipología de simulación absoluta.

La diferencia entre ambas se delimita con mayor profundidad en la STS 54/2016, de 11 de febrero de 2016 (rec. 44/2014):

La simulación no es otra cosa que la apariencia negocial. Bajo ésta se oculta un caso inexistente -simulación absoluta- o bien otro negocio jurídico distinto -simulación relativa-. Lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa. En el primer caso, se aplica el artículo 1275 en relación con el 1261. 3º, del Código civil y en el segundo no existirá el negocio simulado, pero sí el disimulado conforme al artículo 1276 del Código Civil.

De esta forma, la STC 120/2005, de 10 de mayo, en su fundamento jurídico cuarto, afirma que “la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes”. Además, la STC 48/2006, de 13 de febrero, recogiendo la misma doctrina en su fundamento jurídico tercero, recuerda que:

*“para poder considerar cometido un delito fiscal deben concurrir, de una parte, el elemento objetivo consistente en la producción de un perjuicio para los legítimos intereses recaudatorios del Estado” y, de otra parte, **"el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello,** elementos ambos que (...) encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible" [...]*

Más recientemente, en sentido similar, en la Sentencia de 29 de marzo de 2010 (rec. de casación núm. 3400/2004), en su fundamento de derecho quinto, establece que:

“como la simulación se caracteriza por la existencia de una divergencia, querida y deliberadamente producida por las partes, entre su verdadera voluntad y su manifestación externa, con el fin de generar una apariencia jurídica que oculte a los terceros dicha voluntad, su apreciación en materia tributaria normalmente va acompañada de la sanción de las infracciones tributarias en que eventualmente se haya incurrido”, porque “la ocultación imprescindible para la existencia de simulación determinará, en la generalidad de los casos, que se haya incurrido en alguno de los comportamientos infractores tipificados en la LGT”.

4.4.Diferenciación entre las tres figuras

Por otro lado, y de forma conclusiva, en las STSS 904/2020, de 2 de julio (rec. 1429/2018) y 1074/2020, de 22 de julio de 2020 (rec. 1074/2018), el Tribunal Supremo (“TS”) se pronunció sobre la teoría de la no intercambiabilidad de las potestades de calificación (art. 13 LGT), conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 LGT) y simulación (art. 16 LGT). Dichas sentencias reiteran que *“las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas”.*

La diferenciación de estos conceptos es de vital importancia, pues las sanciones y los mecanismos de regularización previstos son distintos. A modo de ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo 616/2023 y 610/2024, de 23 de febrero de 2023 (rec. 5730/2021 y rec. 5915/2021, respectivamente), entienden que no se puede pretender alterar la realidad resultante de los negocios jurídicos celebrados entre las partes, al no recogerse en el artículo 13 de la LGT una potestad para declarar las consecuencias tributarias derivadas de la regularización administrativa.

Si bien, cierto es que existe una interconexión entre ellos. Nuestra Constitución prevé el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada contribuyente; y el deber de respetar las leyes.

De esta forma, la STS 9066/2011, de 19 de diciembre de 2011 (rec. 277/2008) establece:

Las anteriores reflexiones evidencian que nos movemos en un círculo (se inició con el fraude de ley y acaba en el mismo punto) donde únicamente se persigue que cada cual

contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica en un sistema tributario justo (artículo 31, apartado 1, de la Constitución) y que, por consiguiente, repudia que quien haya obtenido un rendimiento sujeto a tributación pueda eludir la carga fiscal empleando no importa que artificios. Por consiguiente, si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida.

4.5.Herramientas para regularizar la deuda tributaria autoliquidada

En casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (o fraude de ley), el contribuyente deberá satisfacer las cantidades de IRPF defraudadas y los correspondientes intereses de demora, pero además podría ser considerado responsable de las sanciones pertinentes de carácter pecuniario recogidas en el artículo 206 bis LGT como consecuencia de la comisión de alguna de las siguientes infracciones:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.*
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.*
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.*
- d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.*

Para cada uno de los cuatro supuestos, considerados en virtud del artículo mencionado como infracciones graves, se establecen las siguientes sanciones, respectivamente:

- (i) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).*

- (ii) *Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).*
- (iii) *Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).*
- (iv) *Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).*

Por otro lado, en casos de simulación, la LGT no prevé un procedimiento concreto para calificar un negocio como simulado, sino que la AEAT declarará la simulación, según indica el artículo 13.2 de la LGT, directamente a través del correspondiente acto de liquidación, haciendo uso de las facultades conferidas por el apartado primero del artículo 115 de la Ley, que faculta a la Administración Tributaria para “*comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables*”.

Al igual que en el conflicto de aplicación de norma tributaria, en relación con la imposición de sanciones, el contribuyente deberá satisfacer las cantidades de IRPF defraudadas y los intereses de demora correspondientes.

5. OPERACIONES VINCULADAS ENTRE SOCIO Y SOCIEDAD: PROBLEMÁTICA EMERGENTE

El artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, la “LIS”), no recoge una definición del concepto de operación vinculada, simplemente se limita a señalar los supuestos que provocan la vinculación entre personas o entidades. Sin embargo, éstas pueden definirse como aquellas operaciones, ordinarias o extraordinarias, llevada a cabo entre entidades o personas dependientes⁸ entre sí.

⁸ Artículo 18.2 LIS:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

Sin embargo, sí que se establece en la mencionada ley que la valoración contable es el criterio general a seguir para poder determinar la cuantía del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “IS”). Y de la misma manera, se especifica para determinados negocios jurídicos y operaciones, entre las que se encuentran las operaciones realizadas entre entidades o personas vinculadas, la obligación de valorar a precio de mercado.

A estos efectos, el mencionado artículo define el valor de mercado como “*aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*”.

El artículo 18.4 LIS establece que, para determinar el valor de mercado, se podrán utilizar los siguientes métodos: (i) método del precio libre comparable; (ii) método del coste incrementado; (iii) método del precio de reventa; (iv) método de la distribución del resultado; (v) método del margen neto operacional; o (vi) cualquier otro método o técnica de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de competencia.

Este criterio especial de valoración, en palabras de la Agencia Tributaria “*implica que las empresas, por un lado, informen a la Administración tributaria de las operaciones llevadas a cabo en el ejercicio (**obligaciones de información**); y por otro, dispongan de la necesaria justificación que acredite que la valoración se ha efectuado correctamente (**obligaciones de documentación**)*”⁹.

Así, en los casos en los que, en transacciones llevadas a cabo entre sujetos vinculados, se pacten unos precios distintos a los de mercado, la Administración Tributaria, competente para comprobar la adecuada valoración de la operación, actuará ajustando estos precios por la diferencia entre el precio pactado y el precio de mercado.

Además, las obligaciones de documentación y valoración recogidas reglamentariamente permiten a la Administración tributaria comprobar las características específicas de la operación, posibilitando la imposición de sanciones en caso de incumplimiento.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

⁹ Agencia Tributaria: *Capítulo 8. Operaciones con personas o entidades vinculadas*. (2023, 26 julio). <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2020/capitulo-8-operaciones-personas-entidades-vinculadas.html>

5.1. Regularización

Dado que la aportación de valor de la sociedad es nula, el valor de mercado de los servicios prestados por la persona física a la sociedad será coincidente con el valor de los servicios prestados por ésta a los clientes finales.

Al producirse un ajuste de precios de transferencia, siguiendo el *arm's length principle*, en el marco de una inspección de la AEAT a un contribuyente, se deberá regularizar bilateralmente, según indica el párrafo 2 del apartado segundo del artículo 16 de la LIS. Es decir, que el ajuste practicado en una de las partes necesariamente estará acompañado del ajuste en la otra parte de la operación.

En todo caso, tanto el Tribunal Económico Administrativo¹⁰ como el TS¹¹ han ratificado la necesaria regularización simultánea de las partes intervinientes en la operación vinculada de que se trate.

6. CALIFICACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En aquellos supuestos de interposición de sociedades con objeto mercantil para desarrollar actividades profesionales, la Agencia Tributaria concluye que, en el caso de que la sociedad (i) carezca de medios suficientes y adecuados para la prestación de servicios; o (ii) teniéndolos, no intervenga realmente en las operaciones, procederá una regularización por medio de la figura de la simulación.

En contraste, en caso de que la sociedad (i) posea medios suficientes y adecuados para la prestación de servicios; o (ii) haya intervenido realmente en las operaciones, procederá analizar si, conforme al régimen de las operaciones vinculadas, éstas están correctamente valoradas, con riesgo de sanción de no estarlo.

Por otro lado, en aquellos supuestos de interposición de sociedades con objeto mercantil como mero instrumento para la tenencia de bienes patrimoniales, la AEAT diferencia dos supuestos.

Aquel en el que el socio disfruta de los bienes de la sociedad sin estar amparado por un contrato de arrendamiento o de cesión de uso, o sin sufragar la sociedad los gastos asociados a dichos bienes y otros gastos personales del socio.

¹⁰ Por medio de la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de 8 de septiembre de 2016, RG 00/04202/2016.

¹¹ En su Sentencia 951/2020, de 18 de mayo de 2020.

Habrá que prestar atención a si el socio está registrando las rentas en sede de la persona física además de si la sociedad está deduciendo los gastos incurridos, y en su caso, las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios que no hubieran podido deducirse en caso de tener como destinatario directo a un particular.

Aquel en el que el disfrute de los bienes por parte del socio está amparado en la existencia de un contrato de arrendamiento o de cesión de uso, supuesto en el que habrá que analizar los contratos, atendiendo con especial detalle a la valoración realizada para determinar si es acorde con la normativa de operaciones vinculadas recogida en el artículo 18 LIS.

La mencionada nota hace especial mención a contratos en los que se aparente la prestación de servicios propios de la industria hotelera con el objetivo de amparar la deducción de cuotas de IVA – que en ocasiones han sido regularizados por la vía de simulación –, o casos en los que se estén compensando los ingresos de la actividad con gastos correspondientes únicamente a la esfera particular del socio y no relacionados con el ejercicio de la actividad profesional.

Incluso se prevé la posibilidad de regularizar el Impuesto sobre el Patrimonio de aquel socio titular de los bienes patrimoniales.

7. JURISPRUDENCIA

[*]

8. INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES: ¿ECONOMÍA DE OPCIÓN?

La economía de opción es mencionada por José Larraz, ministro de Hacienda en la posguerra civil, en su escrito de 1952 titulado Metodología Aplicativa del Derecho Tributario¹², que establece que: *“si bien dicha figura tiene en común con el fraude a la ley: el no contrariar la norma, la concordancia entre lo formalizado con la realidad (sin que se dé la simulación) y el procurar un ahorro tributario, en esencia ambas figuras divergen pues la Economía de Opción no atenta al espíritu de la Ley, en tanto que el fraude a la Ley sí”*.

Entonces, al contribuyente se le permite llevar a cabo un ahorro o menor coste fiscal por medio de la Economía de Opción, reduciendo la carga tributaria de materia legítima, eligiendo entre opciones expresamente permitidas por la legislación fiscal e igualmente aplicables.

¹² Larraz, J.: "Metodología aplicativa del Derecho Tributario". R.D.P. Madrid, 1952. pp. 60 y ss.

Esta figura ha sido desarrollada por el Tribunal Constitucional y el Supremo. En su sentencia 46/2000, de 17 de febrero, el TC lo define como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente validas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras”.

Añade el TS en su sentencia de 15 de mayo de 2002, que *“la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas”*:

De creación doctrinal, se fundamenta en el principio de autonomía de voluntad. En este sentido, el artículo 1255 CC establece libertad de los contratantes para establecer pactos, cláusulas y condiciones que tengan por convenientes.

Pese a que FALCÓN Y TELLA establece que se gravan economías de opción a través del fraude de ley, se puede inferir de la jurisprudencia que se trata de una figura de ahorro lícito que no vulnera la ley. En definitiva, el contribuyente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión del pago de tributos, a diferencia del fraude de ley.

9. CONCLUSIÓN



10. REFERENCIAS

LEGISLACIÓN

Directiva 2016/1164/UE del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. *Diario Oficial de la Unión Europea* L nº 193, de 19 de julio de 2016.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado, 302, de 18 de diciembre de 2003. <https://www.boe.es/eli/es/l/2007/03/15/2/con>

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, 285, de 29 de noviembre de 2006. <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, 288, de 28 de noviembre 2014. <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid, 206, de 25 de julio de 1889. [https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/(1)/con)

JURISPRUDENCIA



OBRAS DOCTRINALES

Falcón y Tella, R. (2019). La interposición de sociedades por personas físicas. Quincena fiscal, (7), 7-12. Recuperado el 15 de enero de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6901806>

García Novoa, C. (2020a). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. Revista de contabilidad y tributación: CEF, (447), 37-54. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3665>

Larraz, J.: "Metodología aplicativa del Derecho Tributario". R.D.P. Madrid, 1952. pp. 60 y ss.

Lucas Durán, M. (2015). «Interposición» de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? (Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011). *Revista de contabilidad y tributación: CEF*, (389-390), 151-164. Recuperado el 05 de noviembre de 2024 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5182614>

Lucas Durán, M. (2024, 14 febrero). *La singular doctrina sobre simulación tributaria en casos de “interposición” de sociedades por personas físicas*. Taxlandia. <https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/la-singular-doctrina-sobre-simulacion-tributaria-en-casos-de-interposicion-de-sociedades-por-personas-fisicas>

Pedreira Menéndez, J. (2020). La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido (Análisis de la STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017). *Revista de contabilidad y tributación: CEF*, (444). Recuperado el 05 de noviembre de 2024 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7287731>

Santos Flores, I. (2019). Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas. *Crónica tributaria*, (173), 187-221. Recuperado el 05 de noviembre de 2024 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7505292>

RECURSOS DE INTERNET

Asociación Española de asesores fiscales (2019, 25 de febrero). Nota de la Agencia Tributaria sobre la interposición de sociedades por personas físicas. https://www.aedaf.es/Plataforma/Sociedad_Interpuesta.pdf

Agencia Tributaria: *Capítulo 8. Operaciones con personas o entidades vinculadas*. (2023, 26 julio). <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2020/capitulo-8-operaciones-personas-entidades-vinculadas.html>

Lidoy, A. B. (2024). Sociedades que realizan actividades profesionales: la necesaria revisión legislativa del régimen de operaciones vinculadas y de la simulación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 5-64.