



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales**

Trabajo de Fin de Máster

Máster en Contabilidad y Gestión Financiera

Sociedades interpuestas y regulaciones tributarias

Presentado por:

Diego Rodríguez Pajares

Tutelado por:

Luis Ángel Sánchez Pachón

Javier Jimeno de la Maza

Valladolid, 27 de Julio de 2021

Índice de contenido

RESUMEN	4
ABREVIATURAS	6
1 INTRODUCCIÓN	7
2 CONCEPTO DE INTERPOSICIÓN SOCIETARIA	9
2.1 Interposición societaria abusiva como parte de la planificación fiscal	9
2.2 “Economía de opción” como opción lícita en la planificación fiscal	13
3 CONCEPTO DE SOCIEDAD PROFESIONAL	17
4 CONCEPTO DE SOCIEDAD PATRIMONIAL	20
4.1 Concepto de actividad económica	22
4.2 Concepto de Sociedad de Inversión de Capital Variable (SICAV)	23
5 EL FENOMENO DE LA INTERPOSICION SEGÚN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SU TRATAMIENTO	27
5.1 Conflicto de aplicación de norma: artículo 15 de la Ley General Tributaria	27
5.2 Simulación: artículo 16 de la Ley General Tributaria	30
6 MECANISMOS Y SANCIONES UTILIZADOS POR LA ADMINISTRACIÓN PARA LA REGULACIÓN DE SOCIEDADES INTERPUESTAS	33
6.1 Mecanismos utilizados por la Administración	33
6.1.1 Mecanismos utilizados por la Administración Pública Española	33
6.1.1.1 Régimen de transparencia fiscal.....	33
6.1.1.2 Tratamiento de la Agencia Tributaria Española	36
6.1.1.3 Régimen de operaciones vinculadas	38
6.1.1.4 Responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo	41
6.1.2 Mecanismos utilizados por parte de la OCDE y la Unión Europea	45
6.2 Sanciones dispuestas por la Administración	47
7 JURISPRUDENCIA	51
7.1 Xabi Alonso y KARDZALI	52
8 CONCLUSIONES	58
9 BIBLIOGRAFÍA	60

ÍNDICE DE GRÁFICOS

2.1. Relación de interposición	9
2.2. Interposición abusiva de sociedades profesionales	10
5.2. Tipo máximo del IRPF por Comunidades Autónomas.....	11
5.3. Tipo de IRPF estatal.....	15
5.4. Tipo de IRPF de Castilla y León.....	15
5.5. Tipo de IRPF total	16



En este trabajo realizaremos un análisis de la regulación tributaria actual que presentan actualmente las sociedades interpuestas. Para esto, abordaremos en un primer lugar el concepto de la interposición de sociedades y cuando esta se vuelve abusiva, además de realizar un análisis de la idea de economía de opción.

Realizaremos un análisis de la regulación de sociedades profesionales, sociedades patrimoniales y sociedades de inversión en capital variable, más conocidas como SICAV, así como el concepto de actividades económicas y el encaje de estas sociedades dentro de las estrategias de planificación fiscal. Posteriormente, realizaremos un repaso de las actividades consideradas ilícitas según lo dispuesto en la Ley Tributaria y de toda la regulación recogida sobre el caso de interposición societaria, ya sea a través de las cláusulas antielusivas de la Ley General Tributaria o de otras normas de aplicación en nuestro ordenamiento jurídico, todo ello acompañado de diferentes las sanciones dispuestas en la Ley Tributaria. Finalmente realizaremos un análisis de la jurisprudencia reciente al respecto y presentaremos las conclusiones.

SUMMARY

In this work we will carry out an analysis of the current tax regulation currently presented by the professional societies filed. For this, we will first address the concept of the filing of companies and when it becomes abusive, in addition to carrying out an analysis of the idea of option economy.

We will carry out an analysis of the regulation of professional companies, equity companies and investment companies in variable capital, better known as SICAVs, as well as the concept of economic activities and the fit of these concepts within the tax planning strategies. Subsequently, we will carry out a review of the activities considered illegal according to the provisions of the Tax Law and of all the regulations collected on the case of corporate filing, either



through the anti-avoidance clauses of the General Tax Law or other applicable regulations in our legal system, all accompanied by different sanctions provided in the Tax Law. Finally, we will carry out an analysis of the recent jurisprudence in this regard and we will present the conclusions.

Palabras clave: interposicion, economía de opcion, simulacion.

Códigos de la Clasificación JEL (Journal of Economic Literature):

- K Derecho y economía**
- K3 Otras áreas sustantivas del derecho**
- K34 Derecho fiscal**



ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
CC	Código Civil
Ccom	Código de Comercio
CP	Código Penal
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LSP	Ley de Sociedades Profesionales.
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
TC	Tribunal Constitucional.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.



1 INTRODUCCIÓN

En los últimos años puede apreciarse dentro de nuestro país una cierta predisposición por parte de la Administración Tributaria a poner en duda la creación de sociedades que tiene por objeto social el desarrollo de actividades profesionales, artísticas o deportivas, así como las patrimoniales o de la tenencia de bienes.

Desde la posición de los organismos reguladores, como la Agencia Tributaria, se pretende realizar un control de los riesgos derivados de la interposición de sociedades. Esto ha dado lugar al establecimiento, en los últimos años, a una serie de criterios generales que la Administración aplicará con el fin de comprobar la existencia de este fenómeno fiscal.

De acuerdo a las notas aportadas por la Administración y a la regulación jurídica actual, en ningún momento se pretende impedir al contribuyente que se realice una actividad profesional a través de una sociedad, ya que esta acción como tal queda enmarcada dentro del libre derecho individual en la forma de desarrollo de su profesión.

A través del presente trabajo buscaremos realizar una introducción al contribuyente, socio de una entidad a la que presta sus servicios, sobre las regularizaciones que diferentes ámbitos institucionales, como Tribunales Españoles y la Agencia Tributaria Española, están llevando a cabo de estas sociedades. Con este análisis podremos analizar el alcance de las regularizaciones que se están llevando a cabo, ya que la afectación no se limita únicamente al socio profesional.

La realización de este tipo de actividades no es un hecho de alcance solo nacional, sino que una única actuación puede afectar a numerosos países, por ello realizaremos un análisis de los acuerdos de cooperación que presentan los países europeos con el fin de evitar que este tipo de actuaciones se aprovechen de las posibilidades de movilidad geográfica de una sociedad mercantil.



Otro de los objetivos que se perseguirá es el de exponer el posible incumplimiento de diferentes criterios tributarios de diferentes impuestos, como el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), y de los posibles mecanismos sancionadores de los que dispone los diferentes organismos reguladores.



2 CONCEPTO DE INTERPOSICIÓN SOCIETARIA

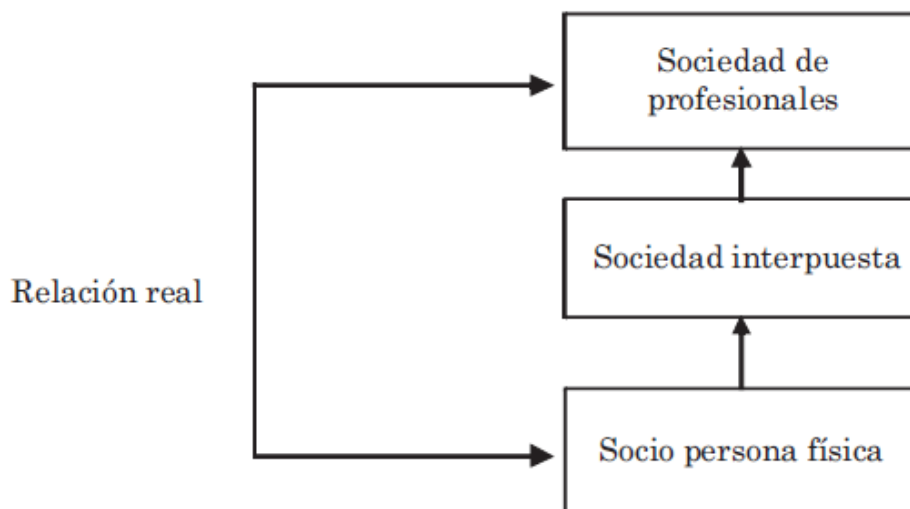
2.1 Interposición societaria abusiva como parte de la planificación fiscal

La libertad que la legislación concede a la hora de constituir formas societarias por parte de los particulares a veces da lugar a una actuación que va en contra de los principios que la legislación pretende: la constitución de sociedades como instrumentos que generan una opacidad fiscal, con el objetivo de la ocultación de hechos y negocios jurídicos.

Es precisamente en esos casos en los que podemos considerar que se está utilizando de forma anómala la libertad de empresa recogida en el art. 38 de la CE, el cual recoge que *“Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación.”*

Dentro del ámbito empresarial, lo general es que el cliente retribuya a la sociedad por los diferentes servicios prestados, y a su vez esta sociedad retribuya a los socios profesionales directamente a través de un salario.

Gráfico 2.1 Relación de interposición

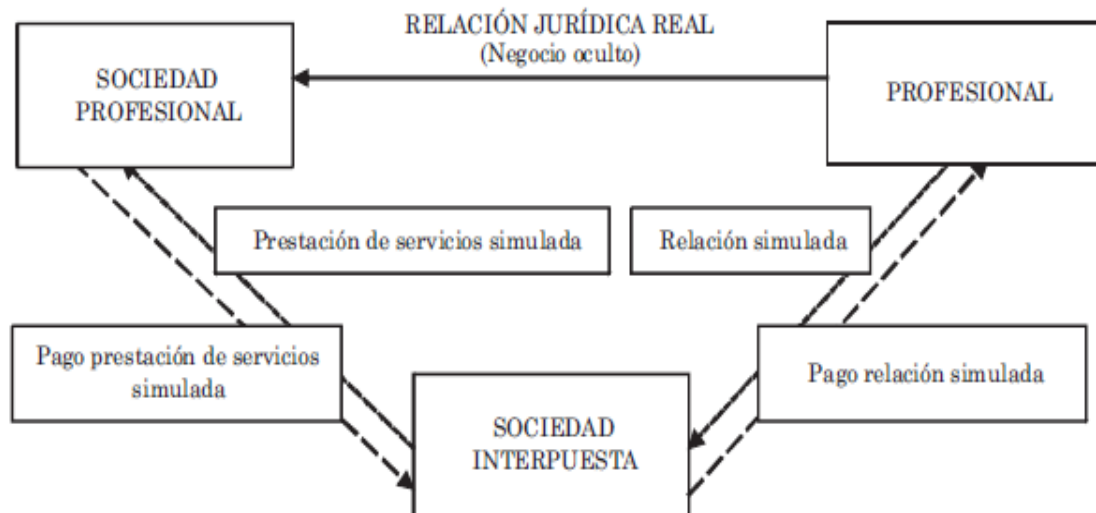


Fuente: elaboración propia a partir del programa 12500 de sociedades profesionales

Este tipo de estructuras societarias se empieza a considerar como abusivas en el momento en el que las personas físicas, aprovechándose de la diferencia tributaria entre personas físicas y jurídicas, interpone una sociedad entre los socios profesionales y la sociedad profesional con la finalidad de obtener beneficios económicos derivados de una menor tributación, sin que esta opción organizativa parezca contribuir de manera significativa a la consecución de los fines sociales.

Gráfico 2.2. Interposición abusiva de sociedades profesionales

FIGURA 3
Interposición abusiva de sociedades profesionales



Fuente: Alonso González L. (2016)¹

La creación y utilización de las diversas formas societarias que permiten, desde el punto de vista tributario, opacar o disimular operaciones que deberían ser gravables y ocultar a las personas físicas, responsables de estos actos.²

Por ello, a través de este tipo de sociedades se facilita la consecución de fines ilícitos, como es la obtención de una carga fiscal efectiva menor por parte

¹Alonso González L. (2016): *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, 2ª ed., Madrid, Marcial Pons

² Santos Flores, I. (2019): *Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas*

Otro de los principales casos que pueden surgir es aquel en el que los socios profesionales buscan conseguir una deducción de gastos, situación en la que el obligado tributario suele tratar de ocultar los gastos a través de este tipo de sociedades.

Como se recoge en la circular de Rousaud Costas Duran SLP, una de las actuaciones más comúnmente perseguida es la de las sociedades profesionales que no disponen de medios materiales y humanos para el desarrollo de dicha actividad profesional.⁴

Como analizaremos en puntos posteriores, ante este tipo de situaciones la AEAT considerará estas estructuras societarias como simuladas, por lo que la persona física quedará como obligada a gravar las rentas recibidas en su totalidad, además de una sanción, la cual puede llegar a suponer un importe del 125% del importe dejado de ingresar, en contraprestación por el comportamiento lesivo contra los intereses de la Administración.

Tras estas situaciones, otra actuación perseguida por parte de la Administración es la de sociedades profesionales que disponen de los medios, materiales y humanos, para desarrollar la actividad profesional, donde el socio, con al menos el 25% de participación, presta los mismos servicios a la sociedad que ésta presta a sus clientes. En relación con esta situación, la AEAT ha optado en los últimos años por ceñirse a lo recogido en el régimen de valoración de operaciones vinculadas, en el art. 18.6.b LIS, donde se expone que: *“Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.”*

⁴ RCD SLP (2019): *Nota de la Agencia Tributaria sobre la interposición de sociedades por parte de personas físicas.*

2.2 “Economía de opción” como opción lícita en la planificación fiscal

Como punto de partida, la constitución de este tipo de sociedades no es un acto que el ordenamiento jurídico considere como ilícito desde el momento de su mera realización. La normativa dota la posibilidad a cualquier particular de actuar a través de cualquier forma jurídica, entre las que se encuentran las formas societarias.

En este sentido, la constitución de una sociedad interpuesta es un acto lícito siempre que esta sociedad cumpla con la normativa constitutiva y de funcionamiento pertinente y su constitución no se realice con el fin de disimular operaciones gravables desde el punto de vista tributario.

El concepto de “economía de opción” lo podemos abordar desde dos puntos de vista. Por un lado, debido al diferente trato desde el punto de vista tributario personas jurídicas y físicas, creo que el uso de este tipo de sociedades puede ser considerado como un buen mecanismo desde el punto de vista del ahorro de la persona física. Desde el punto de vista del contribuyente, se entiende como la libertad de sujeción a la ventaja más favorable, siempre que no se vulnere el ordenamiento tributario.

El objetivo es determinar si el uso de este tipo de sociedad puede ser considerado como un acto lícito o si, por el contrario, se está utilizando estas sociedades como un instrumento de opacidad fiscal con la finalidad de realizar estrategias de planificación fiscal agresiva, que comienza a ser contemplada como fraudulenta en la actual normativa.

Debemos aclarar qué entiende la normativa en lo referente a las sociedades profesionales que se utilizan para el desarrollo de actividades económicas, con el objetivo de determinar qué actividades presentan características que puedan determinar que es una actividad ilícita.



A la hora de inclinarse por alguna de las diferentes opciones planteadas previamente, debemos tener en cuenta el principio de neutralidad fiscal, el cual dice que los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los diferentes agentes económicos en caso de los impuestos directos, y alterar lo menos posible la demanda y oferta de bienes y servicios en el caso de impuestos indirectos, con el fin de generar la menor merma de beneficio al consumidor.

Si analizamos la carga fiscal que soportan las personas jurídicas y realizamos una comparación con la carga fiscal que en ciertos casos pueden soportar las personas físicas podemos llegar a la idea de que la opción societaria presenta ventajas desde el punto de vista fiscal y económico. Esta situación la podemos analizar comparando el efecto los principales impuestos en cada una de las opciones.

Si nos centramos en el tipo de gravamen al que se ven afectos se pueden observar diferencias notables. Esta diferencia se debe al impuesto al que se ven sujetos en cada una de las opciones, estando afectos en el caso de personas físicas al IRPF y en el caso de personas jurídicas al IS. Cada uno de estos impuestos tienen una naturaleza diferente, ya que el IS es un tipo de impuesto proporcional, mientras que el IRPF es un tipo de impuesto progresivo.

Analizando la naturaleza de cada uno de los diferentes impuestos podemos llegar a entender las diferencias que hay a la hora de elegir entre una u otra opción. Mientras que el IS es un impuesto que, por regla general, es de un 25% para las empresas que presentan su domicilio fiscal en España, el IRPF presenta una serie de tramos, dependiendo de la renta generada por las personas físicas. A esta particularidad hay que sumar que este impuesto se presenta cedido en parte a las comunidades autónomas, por lo que parte de los porcentajes de tributación vendrán determinados por estas.



Si analizamos el caso de Castilla y León, podemos ver que en la LIRPF establecen en primer lugar unas cuotas estatales, dependiendo de la renta generada durante el año por el contribuyente:

Gráfico 2.4. Tipo IRPF estatal

Base Liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50

Fuente: elaboración propia

Por otra parte, a la hora de centrarnos en la parte del impuesto perteneciente a las comunidades autónomas debemos analizar la diferente normativa de cada comunidad, en el caso que vamos a estudiar los tipos aplicables en Castilla y León están recogidos en el art.1 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, donde se recoge que los tipos aplicables serán:

Gráfico 2.5. Tipo IRPF de Castilla y León

Base Liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
-	-	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	14,00
35.200,00	4.212,75	18.207,20	18,50
53.407,20	7.581,08	En adelante	21,50

Fuente: elaboración propia

Con los datos recogidos en las tablas anteriores podemos ver que, en Castilla y León, una persona que decida realizar una interposición societaria constituida con un objeto social determinado y constituida de acuerdo con la Ley, se verá sujeta al IS, donde deberá tributar por un 25% de las rentas generadas, mientras que una persona física, por sus rentas generadas deberá tributar



cantidades que pueden ser mayores a las soportadas en el Impuesto de Sociedades, como podemos ver en la siguiente tabla:

Gráfico 2.6. Tipo IRPF total

Base Liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo estatal	Tipo autonómico	Tipo Total
0,00	0,00	12.450,00	9,50	9,50	19,00
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00	12,00	24,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00	14,00	29,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50	18,50	37,00
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50	21,50	44,00

Fuente: elaboración propia

Ante esta situación, particularmente pienso que si este tipo de actuaciones se realizan de acuerdo a la ley pueden ser beneficiosas para las personas físicas, pero solo en los casos de generación de rentas más elevadas. A mi parecer en tramos intermedios en los que los gravámenes totales se sitúan en valores entre el 25% y el 37% los beneficios fiscales que obtienes son mínimos y no es una opción rentable, debido a que este tipo de estructuras societarias requieren un trabajo adicional que a mi parecer no supone un beneficio. Cabe mencionar también que ante una estructura como estas, la Administración Tributaria revisará de forma exhaustiva que esa actuación se está realizando de acuerdo con la Ley. Por todo esto podemos llegar a la conclusión de que este tipo de actuaciones pueden ser altamente beneficiosas para los casos de profesionales que perciben el nivel más alto de rentas anuales que se recoge en la LIRPF.

Cabe destacar que el termino economía de opción y el de elusión tributaria son dos términos diferentes, como recoge Pistone *“la labor de delimitación de estas dos figuras es una tarea complicada y dependerá de los límites fijados en cada ordenamiento tributario al interpretar y aplicar sus propias normas tributarias”*.⁵

Por todo esto para intentar delimitar en qué casos están actuaciones están enmarcadas dentro de una economía de opción y cuando quedan enmarcadas

⁵ Vd. García Novoa, La cláusula, p.122.



dentro de un acto de elusión fiscal debemos tener en cuenta los siguientes aspectos:

Para comenzar, el denominado “hecho no gravado” debemos de entender que evitar un hecho imponible a través de cualquiera de las opciones no es la única opción a la hora de buscar la consecución de beneficios fiscales, sino que se puede acudir a otras opciones, como acogerse a un impuesto menos gravoso.⁶

Por esto, en función de lo que Simón Acosta determina como “silencio con sentido propio”, se entiende que si un particular se ajusta a un acto no tipificado no incurrirá en ningún tipo de ilegalidad, dando por hecho que estos “vacíos legales” están bajo el conocimiento del legislador.

Finalmente, hay que considerar que el “hecho no gravado” sea real, válido y lícito. En las situaciones en las que se den estas tres características de forma simultánea podemos descartar que estemos ante un caso de elusión fiscal y, por tanto, estar ante un caso de economía de opción.

3 CONCEPTO DE SOCIEDAD PROFESIONAL

Para definir de manera lo más concreta posible el concepto de sociedad profesional analizaremos, dentro de Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, el art. primero, en el que se menciona que:

“1. Las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley.

2. Las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las leyes, cumplimentando los requisitos establecidos en esta Ley.

⁶ Mambo Mecheba, Gil, Clausulas antielusión y otras cautelas normativas contra el fraude, p.14



3. *Las sociedades profesionales se registrarán por lo dispuesto en la presente Ley y, supletoriamente, por las normas correspondientes a la forma social adoptada.*⁷

De la definición que se da en el apartado uno podemos extraer dos ideas principales, tal y como recoge Yanes Yanes. La primera de las ideas es que este tipo de sociedades lleva intrínseco la creación de una sociedad, entendiendo como sociedad a nivel jurídico a *“cualquier asociación voluntaria dirigida a la consecución de una finalidad común mediante la contribución a ella de todos sus miembros.”*⁸ De esta primera idea podemos obtener una idea, a priori, lógica: la normativa permite con total libertad constituir una sociedad profesional de acuerdo con cualquiera de las diferentes formas societarias permitidas. La libertad de elección de cualquier forma societaria incluye obligaciones inherentes a la constitución de una sociedad profesional, las diferentes actividades profesionales realizadas deben ser recogidos bajo la denominación social y por ello le son atribuidos los derechos y obligaciones propias al ejercicio de la actividad.

La segunda de las ideas queda recogida en la definición al mencionar *“tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional”*. La normativa, a la hora de determinar qué debemos catalogar como actividades profesionales, determina que estas son aquellas que necesitan un título universitario y la inscripción en el Colegio Profesional correspondiente. Desde el mismo momento de la constitución de la sociedad se debe de poder garantizar, a través de los “test de colegialidad” las aptitudes o conocimientos y su adaptación al objeto social de la sociedad.⁹

Debido a la utilización de estas sociedades en algunos de los principales casos de interposición societaria hemos de analizar la naturaleza de los socios profesionales que conforman este tipo de sociedades. Las características que

⁷ Artículo 1 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

⁸ Yanes Yanes, P. *Comentario a la Ley de Sociedades Profesionales*. Cap 1. Pg 26 y ss.

⁹ Calvo Sánchez, L. *Régimen jurídico de los Colegios Profesionales*, 2000, pg 696-699



Diego Rodríguez Pajares

estos socios profesionales han de tener vienen recogidas en el art.4 LSP, en concreto, se recoge en el punto 1 del art.4 LSP se reconoce como socios profesionales a: *“a) Las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma. b) Las sociedades profesionales debidamente inscritas en los respectivos Colegios Profesionales que, constituidas con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley, participen en otra sociedad profesional.”*

A pesar de los requisitos que se recogen para catalogar a los socios como profesionales hay que entender que la categorización de este tipo de sociedades no implica que la totalidad de los miembros cumplan los requisitos de profesionalidad. Esta situación se debe a que en muchas situaciones la constitución de este tipo de sociedades por parte de profesionales puede presentar necesidades de financiación, lo que da lugar a la integración a la sociedad de socios que aportan capital y comparten los riesgos de la empresa.

Esta situación ha dado lugar, como expresa Yanes Yanes¹⁰, a la discusión por parte de numerosos entendidos sobre la integración de este tipo de socios no profesionales, los cuales se muestran reacios a la consideración de estos como parte activa de la empresa, considerando que no contribuyen al objeto social de la sociedad, algo que a mi parecer no es lógico, debido a que se presupone que en este tipo de sociedades deben tener una predominancia los socios profesionales, pero podemos llegar a la conclusión simple de que los socios que aportan capital pueden ser determinantes como apoyo a los socios profesionales a la hora de la consecución del objetivo social de la empresa.

Esta idea se ha manifestado posteriormente en el art 5.1 LSP *“La sociedad profesional únicamente podrá ejercer las actividades profesionales constitutivas de su objeto social a través de personas colegiadas en el Colegio Profesional correspondiente para el ejercicio de las mismas.”* Con este artículo se pretende evitar el intrusismo profesional, tanto de los socios no profesionales que forman

¹⁰Yanes Yanes, P. *Comentario a la Ley de Sociedades Profesionales*. Cap 4. Pg 60-61.



parte de la sociedad como de profesionales que no estén inscritos en el Colegio Profesional afecto al objeto social de la sociedad.

Dada la naturaleza de este tipo de sociedades, la legislación se centra en la conceptualización de los socios profesionales. Por el contrario, no se dice nada relacionado con los socios no profesionales, por lo que ante esta podemos llegar a la conclusión de que los socios no profesionales podrían ser aquellos que realizan diferentes aportaciones aptas para la consecución del objeto social.

Finalmente, a la hora de analizar a los socios no profesionales hay que tener en cuenta los límites en las aportaciones que realizan los socios no profesionales. Esta situación se puede deber a que la sociedad, además de necesitar financiación ajena, necesite la incorporación de personas que presenten servicios complementarios a los que presta la sociedad.

De esta misma forma, hay que determinar si en el caso de que estos socios no profesionales realicen trabajos de la misma actividad que la sociedad se debe cambiar la categorización de estos miembros o, por el contrario, se debe considerar esta actuación como una mera aportación a la sociedad.

4 CONCEPTO DE SOCIEDAD PATRIMONIAL

Para entender el concepto de sociedad patrimonial acudiremos a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su art. 2 *“A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.”*¹¹

A partir de esta definición podemos entender que las sociedades patrimoniales son aquellas en las que su actividad principal es la gestión de bienes no realiza ningún tipo de actividad económica. Otro punto que se

¹¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.



considera determinante es que más de la mitad del activo no quede afecto a ninguna actividad económica. Dentro de este tipo de sociedades existen dos grandes tipos:

- Sociedad patrimonial de tenencia de inmuebles: entidades que tiene una bolsa inmobiliaria que no tiene destinada a actividades de explotación. Cabe destacar que los administradores podrán arrendar los inmuebles de esta bolsa siempre que no empleen a trabajadores por cuenta ajena para ello.
- Sociedad patrimonial de tenencia de valores: entidades que tienen una bolsa de valores con los que puede invertir. En este caso, si la sociedad utiliza los valores que tiene para controlar las empresas en las que participa dejara de tener la consideración de sociedad patrimonial.

La constitución de este tipo de sociedades es un tipo de formación empresarial cada vez más común entre las grandes rentas de nuestro país en los últimos años, esto se debe a que el objetivo principal de la constitución de estas empresas es la de conseguir un ahorro impositivo, este ahorro impositivo se debe a que este tipo de empresas tributan por los rendimientos generados a un tipo del 25%, mientras que en caso de no estar constituidos en este tipo de sociedades tributarían al tipo medio del gravamen del Impuesto sobre el Rendimiento de las Personas Físicas, que podría llegar a valores en torno al 50%. A pesar de que el ahorro impositivo es el principal motivo para la constitución de estas sociedades, también presentan otras ventajas:

- Facilitan la sucesión y las transmisiones patrimoniales, eludiendo de esta forma el efecto impositivo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Es frecuente constituir una sociedad patrimonial para una herencia cuando esta consiste en un patrimonio elevado.
- El patrimonio queda protegido. Al quedar el patrimonio familiar bajo titularidad de la empresa, este no queda amenazado por la actividad profesional de sus socios, que se desarrolla por otras vías. Además, los gastos de mantenimiento (siempre que el bien genere rendimientos) serán deducibles en el Impuesto de Sociedades.



- Permite ahorrar en el IRPF. Y es que si los inmuebles de la sociedad estuvieran en el patrimonio del titular devengarían hasta el 2% del valor catastral en concepto de rendimientos presuntos.

Otra ventaja que ofrece este tipo de sociedad en el caso de adquirir un inmueble de segunda transmisión, es que podríamos renunciar a la exención del IVA, sujetando la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido, deduciéndose el IVA soportado por la compra, siempre que cumplamos los requisitos establecidos en la normativa.

Por otro lado, este tipo de sociedades también presentan algunas desventajas:

- Estas entidades no podrán aplicar el tipo de gravamen del 15% si son entidades de nueva creación.
- Tampoco podrá aplicar los incentivos fiscales que se establecen para las entidades de reducida dimensión.
- No podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores.
- No se podrán compensar las bases imponibles negativas cuando se reúnan una serie de requisitos.¹²

4.1 Concepto de actividad económica

Para entender de una forma más concreta lo que se entiende como actividades económicas, a los efectos de poder calificar a la sociedad como patrimonial, de acuerdo con lo dispuesto en las normativas de los principales impuestos que se ven afectados, es decir, la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la ley sobre el Impuesto del Valor Añadido y la ley sobre el Impuesto de Sociedades.

En el artículo 27.1 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

¹² ASEPyme: Ventajas de la constitución de una sociedad patrimonial. Disponible en: <https://asepyme.com/ventajas-constituir-sociedad-patrimonial/>



los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio se recoge que: *“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas 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 boletín oficial del estado legislación consolidada producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

De acuerdo con la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo recogido en el art. 5.2 entendemos por actividad económica *“las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

Por último, según lo dispuesto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades definen una actividad económica como *“la ordenación por cuenta propia de los 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.”*

4.2 Concepto de Sociedad de Inversión de Capital Variable (SICAV)

Si analizamos el fenómeno de la interposición en el ámbito español una de las estructuras más significativas y representativas son las denominadas Sociedades de Inversión de Capital Variable, más conocidas como SICAV.

Este tipo de estructuras societarias tiene su aparición en la normativa española a través del Decreto – Ley 7 / 1964 sobre Sociedades y Fondos de Inversión, donde se daba una primera definición de este tipo de sociedades, calificándolas como *“Instituciones que pueden aumentar en forma flexible su capital para admitir en cualquier momento nuevas participaciones y permitir en*



consecuencia a los accionistas o partícipes el reembolso inmediato de los títulos representativos de su aportación".

Con posterioridad, se ofreció una definición más precisa sobre la finalidad de estas sociedades en la Ley 46/1984, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, en el artículo 2, en el que se entiende que: *"Las Sociedades Anónimas que tienen por objeto exclusivo la adquisición, tenencia, disfrute, administración en general y enajenación de valores mobiliarios y otros activos financieros, para compensar, por una adecuada composición de sus activos, los riesgos y los tipos de rendimiento, sin participación mayoritaria económica o política en otras Sociedades (...)*

cuyo capital correspondiente a las acciones en circulación es susceptible de aumentar o disminuir dentro de los límites del capital estatutario máximo y de la inicial fijada mediante la venta o adquisición por la Sociedad de sus propias acciones en los términos establecidos (...) sin necesidad de acuerdo de la Junta general".¹³

Actualmente, este tipo de Sociedades queda regulado por la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva, la cual recoge en su artículo 29 una ratificación el concepto de este tipo de sociedades, dotándolo de las características propios de cualquier Institución de Inversión Colectiva, y en el que se notifica que este tipo de sociedades deben conformarse como una sociedad anónima. Este hecho nos muestra dos ideas importantes a analizar:

En primer lugar, el hecho de que las SICAV estén obligadas a constituirse como una sociedad anónima es un hecho que dota a estas instituciones de personalidad jurídica, lo que las diferencia de los fondos de inversión, los cuales son patrimonios separados que carecen de personalidad.

Por otro lado, hay que mencionar que este tipo de sociedades, dada su naturaleza como IIC y al estar constituida como una sociedad anónima, queda

¹³ Manchado Pérez, B. Resumen del artículo 2 de la Ley 46/1984 extraído de "Análisis económico de las SICAV en España: Valor liquidativo y cotización"



sujeta a las respectivas normativas, tanto a la Ley de IIC como a la Ley de Sociedades de Capital (LSC).

Como se recoge en el art.8 RIIC 1082/12, el proceso de constitución de una SICAV consta de tres etapas:

- Autorización por parte de la CNMV del proyecto de constitución, incluyendo memoria, acreditación de profesionalidad de los miembros de los órganos de dirección y en el caso de las SICAV, estatutos sociales.
- Constitución de la SICAV, mediante otorgamiento de escritura pública ante notario e inscripción en el Registro Mercantil del domicilio social.
- Inscripción en el Registro administrativo especial de la CNMV.

Durante el proceso de registro en la CNMV este tipo de sociedades han de solicitar su incorporación al Mercado Alternativo Bursátil. En caso de que este tipo de sociedades decidan no incorporarse al MAB y, por tanto, cotizar en Bolsa, debe existir un acuerdo societario, un acto administrativo de verificación de la solicitud y el acuerdo de admisión¹⁴.

El capital social de las SICAV debe estar completamente desembolsado desde el momento de la suscripción inicial, a diferencia de las sociedades anónimas simples, en las que solamente es exigido un desembolso mínimo del 25%. Aunque la cifra de capital pueda variar dependiendo del tamaño de la entidad, el capital inicial debe de ser como mínimo, de 2,4 millones de euros, teniendo en cuenta que si supera su máximo (diez veces el inicial) se deben aprobar los posteriores incrementos a través de acuerdos en la junta general. Este tipo de sociedades debe de tener un número mínimo de 100 accionistas acreditado antes de la autorización, para poder ser autorizada a cotizar en el mercado secundario o incorporarse al MAB. En caso de que esta cifra baje de 100 accionistas, la sociedad tiene el plazo de un año para recuperarla, en caso contrario, dejara de poder aplicarse las condiciones propias de las SICAV.

¹⁴ Manchado Pérez, B: Análisis económico de las SICAV en España. Pg. 64-65



Este tipo de sociedades presentan una serie de ventajas fiscales para los diferentes integrantes que la componen:

- Para la sociedad presenta unos grandes beneficios respecto a otras formas societarias. Esto se debe a que todos los dividendos, intereses y rendimientos de capital mobiliario y las plusvalías generadas en mercados financieros tributarán al 1% mientras que el tipo general es del 30%, en caso de que estuviera afecto a la persona física las plusvalías y los rendimientos tributan en escala progresiva entre el 21 y el 27 y si fuera jurídica al 30.
- Para el socio de la SICAV, tanto persona física como jurídica, puede diferir el pago del impuesto (no pagar IRPF hasta el 27% o Impuesto sobre Sociedades al 30%) hasta el momento en que decida retirar, vía venta de acciones de la SICAV o reparto de dividendos, la totalidad o parte de los beneficios que la sociedad haya obtenido. El impuesto no pagado es reinvertido por la SICAV, de tal forma que el diferimiento se convierte en mayor rentabilidad.

Recientemente, se aprobó la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Esta ley, la cual entra en vigor a partir del 1 de enero de 2022 endurece los requisitos que este tipo de sociedades debe cumplir si quieren seguir tributando al 1%, estos requisitos son¹⁵:

- El número mínimo de accionistas deberá seguir siendo 100, no obstante, sólo computarán aquellos que sean titulares de acciones por un importe igual o superior a 2.500 euros determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones (12.500 euros si inversión en Sicav por compartimentos).
- El número mínimo de 100 accionistas deberá concurrir durante el número de días que represente 3/4 partes del período impositivo.

¹⁵ Diario Expansión: Ahora sí, ¿cuál es el futuro de las Sicav con la nueva regulación fiscal aprobada?. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2021/07/15/60f01067468aebd87d8b457b.html>



Asimismo, como novedad en la presente ley, los cumplimientos de esta serie de condiciones pueden ser comprobados por la Administración Tributaria, por lo que las Sicav quedan obligadas a mantener y conservar los datos de inversión de los socios durante el periodo de preinscripción.

5 EL FENOMENO DE LA INTERPOSICION SEGÚN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SU TRATAMIENTO

5.1 Conflicto de aplicación de norma: artículo 15 de la Ley General Tributaria

La definición de este concepto ha sido durante muchos años objeto de discusión entre la doctrina y la jurisprudencia por diferenciarlo de otras figuras del ordenamiento jurídico. La normativa fiscal española que regula actualmente este fenómeno es la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A través de esta normativa se sustituye el término de “fraude de ley” por la expresión “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

Como señala García Novoa¹⁶, a través de esta Ley se ha replanteado la forma de hacer frente a situaciones consistentes en evitar lo hechos imposables que recaen sobre actos, hechos o negocios sin renunciar a sus efectos jurídicos o económicos. Este hecho se ha conseguido dotando a la Administración de una mayor libertad a la hora de calificar como ilícitos actos que en principio cumplen todos los requisitos de la norma en concreto.

¹⁶ García Novoa, C.: La cláusula antielusiva en la nueva LGT, pág. 278.



A pesar de ello, como recoge Cruz Padiá¹⁷, no se debe confundir con las actuaciones que implican un ahorro legítimo de impuestos por elegir alguno de los diferentes regímenes tributarios que ofrece nuestro Ordenamiento jurídico. Tampoco se debe confundir con los diferentes supuestos de simulación, que se caracterizan por la creación de una apariencia entre la situación real y la situación acordada entre las partes. La posibilidad del conflicto en la aplicación de la norma queda reducida en nuestro sistema fiscal al ámbito del hecho imponible y su cuantificación. Para que se produzca este hecho es necesario que se dé una actuación a través de la cual se trate de evitar total o parcialmente el hecho imponible o se minore la deuda tributaria.

Los actos en los que surge un conflicto de aplicación en la norma presentan dos características simultáneamente, por un lado, deben ser impropios para el resultado obtenido, y, por otro lado, diferentes del ahorro fiscal y de los efectos que se hubiesen obtenido con las actividades propias del negocio. Estas características son analizadas por la LGT, en la que a través de su art. 15.1 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: 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 primer rasgo que se analiza en este artículo es el recogido en el apartado a): la artificiosidad y el carácter impropio para la consecución del resultado obtenido. En lo que respecta a este concepto, el profesor Calvo Ortega ¹⁸destaca la artificiosidad de un carácter impropio dentro del negocio, exponiendo que: *“se trataría de negocios jurídicos que no son ordinariamente utilizados por los sujetos*

¹⁷ Cruz Padiá, I.: Clausulas antielusivas generales versus clausulas particulares pág. 13 y ss

¹⁸ Calvo Ortega, R: *La Nueva Ley General Tributaria*, págs. 59 y 60.



para conseguir un determinado resultado jurídico, aunque puedan conseguirlo a través de una articulación de los mismos y de operaciones conjuntas”.

Por ello, podemos mencionar que el aspecto relevante a la hora de establecer si una actuación es impropia y está realizada con artificiosidad hay que analizar si el negocio responde a la causa por la que fue constituido. En caso de que esto no ocurra debería ser privado de la protección que confiere el Derecho tributario, como destaca Simón Acosta¹⁹, aunque los acusados demuestren que no perseguían un objetivo de ahorro fiscal, si concurren las circunstancias legales, la ventaja fiscal y la actuación artificiosa e impropia, se aplicara de forma efectiva el art.15.1 LGT.

El segundo rasgo es el recogido en el art.15.1. b): Que del hecho artificioso o impropio no resulten otros efectos jurídicos o económicos relevantes distintos de un ahorro fiscal y de los que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales y propios. A través de este rasgo el objetivo es comprobar cuáles fueron los propósitos económicos que llevaron al contribuyente a realizar dicho acto. Por ello hay que entender que a través del art.15 LGT no se analiza únicamente la existencia de una ventaja fiscal, sino también del efecto jurídico – económico que la origina, debiendo tratarse de un efecto que normalmente se logra con otro negocio jurídico.

Este concepto nos lleva a la conclusión que recoge Cruz Padial²⁰, por la que no se podrá evitar la aplicación del art.15 LGT cuando la finalidad fiscal se persiga no a través del negocio que es propio para ello, sino a través de otra figura que se perfila en el seno de nuestro Ordenamiento como más adecuada para alcanzar esa finalidad y dicho negocio haya producido una evitación del hecho imponible o una reducción de la base o de la deuda. En sentido contrario, aunque exista en el contribuyente una exclusiva finalidad de ahorro de impuesto,

¹⁹ Simón Acosta, E.: “Del fraude de Ley al conflicto en la aplicación de las normas”, en la obra colectiva Economía. Derecho y Tributación, homenaje a Gloria Begué Cantón, Universidad de Salamanca, 2005, pág. 834.

²⁰ Ibídem, Cruz Padial, I.: pág. 25



si el negocio realizado produce los efectos jurídicos y económicos que le son propios, no se podrá aplicar la cláusula elusiva del artículo 15 LGT.

Tras el análisis de los principales rasgos que perfilan este concepto, para que la administración pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se establece la necesidad, como queda recogido en el art.15 LGT²¹, la necesidad de un informe preceptivo previo a la declaración del conflicto. Por ello para que la Inspección Tributaria pueda declarar que se ha producido un conflicto en la aplicación de la norma, necesitará previamente un informe favorable de una Comisión.

5.2 Simulación: artículo 16 de la Ley General Tributaria

Partiendo de que entendemos como simulación la creación de una falsa apariencia con el fin de disimular la realidad, si analizamos este concepto dentro de un ámbito jurídico podemos entender que existe un negocio simulado cuando tiene una apariencia distinta a la realidad por motivos diferentes: que no exista en absoluto, lo cual entendemos como simulación absoluta²², o porque el negocio realmente efectuado es distinto al que se muestra al exterior, lo cual entendemos como simulación relativa²³, la cual es más difícil de ser reconocida como tal por la necesidad de conocer el negocio simulado, el acuerdo simulatorio, el negocio jurídico ocultado y la influencia que tiene el negocio simulado sobre el ocultado. Es decir, que a partir de estas ideas podemos llegar al punto de determinar que para poder calificar una entidad como simulada debe existir voluntad de simular o de ocultar, lo que es una práctica antijurídica.

²¹ Art. 15.2 LGT: "Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley."

²² Sánchez Pachón, L.A: *Las Causas de Nulidad de las Sociedades de Capital*. Pgs 619 y ss.

²³ Carcaba FERNANDEZ: La simulación en los negocios jurídicos. Págs. 23 y ss.



La regulación de este concepto queda recogida en el art.16 LTG, a través del cual, sin definir en que consiste la simulación como tal, consideraran que existe simulación en los siguientes supuestos:

- “1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*
- 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*
- 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”*

A la hora de los efectos de la declaración de simulación, en los supuestos de simulación absoluta, la declaración de estas actividades como tal, en el ámbito civil supondría que se tuviera que declarar la nulidad por falsedad de la causa, según lo dispuesto en los art. 1261 y 1274 CC. Ahora, en la simulación relativa, la validez del negocio ocultado dependerá de si a pesar de la simulación se cumplen los requisitos para su validez, sin embargo, conforme a lo dispuesto en el art.16 LGT, es la Administración tributaria a la que compete la declaración de la simulación, sin que esa calificación produzca otros efectos de los meramente tributarios.

Debido a esta idea previa de simulación, en varias ocasiones ha surgido confusión entre las figuras del conflicto de aplicación de la norma y de la simulación, lo que ha supuesto que se hayan ido separando estos conceptos a través de diferentes sentencias. Un ejemplo es la sentencia 120/2005, de 10 de mayo (FJ 4º) donde tratan la diferencia, exponiendo que: *“En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica 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 otro menos favorable. Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por*



Diego Rodríguez Pajares

*las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu [...]. Mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista.*²⁴

De cara al posicionamiento de la Administración frente a este tipo de actuaciones, resulta también significativo el posicionamiento del TSJ de Madrid en los casos Ramón y Cajal Abogados²⁵, ACCB²⁶ y Tacit & Asociados.²⁷ Los tres casos presentan circunstancias de hecho muy similares, a saber, sociedades de abogados que reciben facturas por servicios prestados por sociedades pertenecientes a sus socios, lo cual responde a una estructura societaria ilícita. Destaca especialmente en estos supuestos que el socio es titular único o muy mayoritario de la sociedad interpuesta, que carece de empleados o los existentes no reúnen las aptitudes profesionales necesarias²⁸.

En estos casos no se trata de vulnerar la libertad de elegir la opción más beneficiosa para el contribuyente de entre las que están recogidas en el Ordenamiento jurídico, sin embargo, el TSJ afirma que “*bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios [...] por una sociedad a otra sociedad [...] se oculta la realidad y es que esos mismos servicios [...] han sido prestado personalmente por su único socio persona física*” por lo que la Administración califica a este tipo de hechos como simulados por lo dispuesto en el art.16.1 LGT

²⁴ STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005.

²⁵ SSTSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, sec. 5ª, núm. 584/2014, de 14 de mayo; 585/2014, de 14 de mayo; 637/2014, de 22 de mayo; 640/2014, de 22 de mayo; 655/2014, de 26 de mayo (2014).

²⁶ SSTSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, sec. 5ª, núm. 98/2015, de 23 de enero; 128/2015, de 28 de enero; 143/2015, de 29 de enero; 148/2015, de 3 de febrero; 416/2015, de 18 de marzo (2015).

²⁷ SSTSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, sec. 5ª, núm. 544/2015, de 16 de abril; 605/2015, de 29 de abril; y 719/2015, de 2 de junio (2015).

²⁸ MAS PALACIOS, M: Planificación fiscal e interposición de sociedades profesionales. págs.. 36 y37

6 MECANISMOS Y SANCIONES UTILIZADOS POR LA ADMINISTRACIÓN PARA LA REGULACIÓN DE SOCIEDADES INTERPUESTAS

6.1 Mecanismos utilizados por la Administración

6.1.1 Mecanismos utilizados por la Administración Pública Española

La utilización de este tipo de formas sociales y de actuaciones ha dado lugar a una reacción por parte de Hacienda en los últimos años, que ha intentado reducir, a través de diferentes regulaciones y de un control cada vez más exhaustivo, el número de usuarios de este tipo de sociedades, donde las más destacadas son las sociedades profesionales y las sociedades patrimoniales.

6.1.1.1 Régimen de transparencia fiscal

Se establece desde el día 1 de enero de 2003 y como consecuencia de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, un régimen especial que resultaría de aplicación a las sociedades de cartera y a aquellas sociedades cuya única razón de ser era la de posesión y gestión de un determinado patrimonio.



Este régimen, a efectos prácticos consistía en la determinación de la base imponible de las sociedades patrimoniales a través de un cálculo llevado a cabo mediante la aplicación de las normas propias del IRPF, provocando una distinción entre la parte general que tributaba en el IS al 40% y una parte especial que lo hacía únicamente al 15%.

Sin embargo, esta normativa no se aplica a día de hoy. Ello se debe a que con efectos uno de enero de 2007 dicho régimen queda derogado mediante la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la renta de no residentes, publicada en el Boletín Oficial del Estado el 29 de noviembre.

Como consecuencia directa de esta derogación, los períodos impositivos acontecidos de manera posterior al inicio de 2007 tributarán en régimen general por el Impuesto sobre Sociedades, perdiendo así la posibilidad de reservarse el beneficio de tributar cierto porcentaje de la base imponible a una cuota mucho inferior.

Como es lógico el cambio de régimen no se produjo de la noche a la mañana, sino que con el fin de no provocar cuantiosos daños a las empresas acogidas al régimen inicial se configuró un régimen de carácter transitorio regulado en la Disposición Final segunda, apartados número 18 y 21 de la ley por el cual se introduce sobre la ley del impuesto de sociedades dos nuevas disposiciones.

A través de la disposición número 22, se establece qué tratamiento de carácter fiscal se debe de dar a distintos conceptos que como consecuencia del período de vigor del régimen anterior habían sido sometidos a tributación especial para sociedades patrimoniales. Así, esta disposición permite ciertas flexibilizaciones en el inicio de aplicación del nuevo régimen, de manera que este cambio en la normativa cause el menor daño posible al contribuyente:



- Se permite que los períodos iniciados en 2006 y que deban concluir en 2007 apliquen el régimen especial.
- Permite la posibilidad de integrar dentro de la base imponible generada en el primer período impositivo que se inicie tras la fecha de cambio de régimen (1 de enero de 2007) de las rentas devengadas y que aún no han sido integradas de manera efectiva en la base imponible.
- Establece esta directiva también las pautas o las indicaciones a través de las cuales deban realizarse a partir del cambio de normativa las pertinentes compensaciones de bases imponibles negativas, la deducción por doble imposición de dividendos, así como todas las demás deducciones en cuota.
- Regula también el régimen tributario al que deben de ser sometida la distribución de beneficios y de incrementos de valor generados como consecuencia de la transmisión de participaciones de sociedades de tipo patrimonial.

Por otro lado, recoge esta normativa también regulación en cuando a beneficios se refiere. Así, establece que éstos con independencia de la entidad que los distribuya, el momento y el régimen que les resulte de aplicación a la sociedad en cuestión en el momento en que entren en sede de la persona física residente en territorio español no se integrarán en su declaración de la renta ni tampoco serán objeto de retención.

En caso de que los beneficios se perciban por el sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades o por el del Impuesto sobre la Renta de no residentes que realice su actividad económica a través de un establecimiento permanente en España, se integrará en la base imponible del impuesto dando lugar a un derecho, el de la posibilidad de deducir en la cuota general de acuerdo a lo estipulado en los artículos 30.1 y 30.4 de la LIS.

El último escenario posible acoge la posibilidad de que reciba beneficios un no residente que además no opere mediante Establecimiento Permanente.



En este caso las rentas se integrarán en la base imponible de aquel impuesto que haya de gravarlas con algunas peculiaridades:

- a. En materia de IRPF, se integrarán adicionando al valor de adquisición el de titularidad.
- b. En el ámbito de contribuyentes sujetos a IS y IRNR que operen mediante EP, no podrán acogerse a la deducción existente en materia de doble imposición sobre las plusvalías obtenidas.

A partir de esta época la regulación de estas situaciones ha quedado recogido en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.²⁹

6.1.1.2 *Tratamiento de la Agencia Tributaria Española*

Tras la derogación del régimen de transparencia fiscal, desde el año 2009, la Administración ha tratado de regularizar el fenómeno de la interposición societaria por parte de personas físicas pertenecientes a sociedades profesionales a través de diversos medios. Uno de estos medios es a través de las diferentes notas dispuestas por la AEAT. Desde la Agencia Tributaria se emitió, a fecha 26 de marzo de 2009, la primera de las notas en las que se analizaba la forma de actuación de la Agencia Tributaria ante el fenómeno de interposición por parte de personas físicas.

A través de esta nota, generada a partir de la doctrina administrativa y de las diferentes resoluciones dictadas por los tribunales, se ha conseguido llegar al consenso de una serie de reglas generales derivados de este tipo de actuaciones. Una de estas actividades es la “interposición de sociedades en el desarrollo de actividades profesionales”, donde la nota expone que cada caso se debe analizar de forma independiente con el fin de saber “*si los medios*

²⁹ Para más información sobre esta reforma, véase:
<https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-11/2608-sociedades-patrimoniales-su-regimen-transitorio-0-3075521479431094>



Diego Rodríguez Pajares

*materiales y humanos a través de los que se prestan los servicios son de titularidad de la persona física o de la persona jurídica, o en caso de que tanto la persona física como la jurídica tengan medios materiales y humanos mediante los que poder prestar los servicios, si la intervención de la sociedad en la realización de las operaciones es real.*³⁰

Otra de las situaciones en las que los contribuyentes tienden a realizar es aquella en la que las personas físicas buscan localizar parte de su patrimonio en una sociedad bajo su titularidad. Tal y como dispone la nota *“La atención de las necesidades del socio por parte de la sociedad suele abarcar tanto la puesta a disposición de aquel de diversos bienes, entre los que es frecuente encontrar la vivienda y los medios de transporte sin estar amparada en ningún contrato de arrendamiento o cesión de uso; como la satisfacción de determinados gastos entre los que se encontrarían los asociados a dichos bienes y otros gastos personales del socio”*.

Algunas de las actuaciones más comunes en estos casos son la utilización por parte de las personas física, miembros de esa sociedad, de un bien de la sociedad amparándose jurídicamente en la existencia de un contrato de arrendamiento o cesión de uso, o la aparente existencia de contratos simulados entre socio y sociedad propios de una prestación de servicios hotelera, con el fin de tener la opción de deducirse cuotas del IVA.

Debido al escaso contenido de esta nota, de forma complementaria, la AEAT, a través de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, emitió, con fecha de 11 de mayo, las notas 9/09 y 10/09. A través de estas notas se profundiza en las actuaciones de control y regularización que realizara la Administración a través del programa 12500.

³⁰ Agencia Tributaria. Nota de la Agencia Tributaria sobre la interposición de sociedades por personas físicas. 3 de junio de 2021. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Consideraciones_entida_merc.pdf



Como apunta Sánchez Aís³¹, la nueva interpretación que ha realizado la Administración sobre este tipo de actos, la cual a mi parecer no sigue una tendencia continuista en la regulación de este tipo de actuaciones, ha generado una realidad opuesta a la que pretendía: de generar un consenso en las actuaciones consideradas como ilícitas, se ha terminado derivando en un mayor nivel de inseguridad e incertidumbre, tanto como para los contribuyentes que realizan su actividad a través de sociedades profesionales como para la propia Administración, ya que la jurisprudencia no ha sido capaz de aportar el consenso necesario para establecer unas características comunes.

6.1.1.3 Régimen de operaciones vinculadas

Como hemos analizado en puntos anteriores y como explican Falcón y Tella³², en el caso de sociedades profesionales correctamente constituidas la reducción de la carga tributaria solo se puede minorar a través de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas entre la sociedad y cualquier persona que tenga un grado de vinculación hacia la empresa, quedando recogido en el art.18 LIS(Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades) .

De acuerdo con esto, podemos considerar que el régimen de operaciones vinculadas constituye una clara medida antifraude que permite a la Administración ejercer un mayor control sobre el uso indebido de la interposición de sociedad. Gracias a este régimen, la Administración puede realizar regularizaciones a las personas físicas cuando se considere que las retribuciones recibidas no se corresponden con el valor de mercado.

³¹ Sánchez Aís, P. La interposición societaria de los socios profesionales. p.25

³² Falcón y Tella, R. (2009). Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas. Revista Quincena Fiscal nº 18/2009. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA (p. 2).



Si analizamos este régimen podremos observar que el proceso de regularización se puede enmarcar a través de tres fases sucesivas. En primer lugar, debemos de realizar una categorización de los casos en los que entendemos que estamos ante una relación de personas o entidades vinculadas.

En el art.18.2.LIS se especifican los diferentes casos en los que se puede calificar que existe una relación de vinculación entre las personas y las entidades. A la hora de analizar las diferentes situaciones podemos llegar a la conclusión de que, dentro de las sociedades profesionales, los dos casos más comunes para la aplicación de este régimen son los recogidos en los apartados a, b y e del art.18.2.LIS: *“Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: 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

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.”

Una vez que la Inspección ha corroborado que existe una vinculación como tal y que la sociedad aporte los medios necesarios para la prestación de los servicios a terceros, se comprobara que las remuneraciones que el socio recibe por parte de la sociedad se ajustan al valor de mercado, con el fin de garantizar la plena competencia. Para ello es necesario referirse al art.18.6 LIS³³.

³³ “el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que las cuantías de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos

De los requisitos expuestos en este artículo hay que destacar la existencia de medios materiales o humanos para el desarrollo de la actividad, debido a que en muchos casos la ausencia de los medios materiales, tales como una sede física, o humanos pueden no llegar a ser suficientes. A la hora de realizar este análisis sobre sociedades profesionales hay que tener en cuenta las características de estas, ya que necesitan, en muchos casos, cantidades de recursos inferiores a otro tipo de sociedades.

En tercer lugar, si la presunción del valor de mercado no se ha podido aplicar, se optará, dependiendo de la naturaleza de la operación vinculada y de la información disponible, por alguno de los métodos de valoración recogidos en el art. 18.4 LIS³⁴.

últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.”

³⁴ “a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando

6.1.1.4 Responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo

Como hemos analizado previamente, el ordenamiento jurídico dota de personalidad a todas las personas jurídicas, como se recoge en el art.116.2 Ccom, independientemente de la personalidad particular de quien constituya la sociedad en sí. Las consecuencias del reconocimiento de la personalidad jurídica se pueden resumir en:³⁵

- a) Se considera al ente social como sujeto de derechos y obligaciones con plena capacidad jurídica tanto en las relaciones externas (con terceros) como internas (con los socios).
- b) El ente social adquiere la condición de empresario y está sometido a su estatuto. Por ello, están sometidas al cumplimiento de las obligaciones y deberes propios de todo empresario.
- c) *“La sociedad adquiere una autonomía patrimonial con relación a los socios y se produce una separación de responsabilidad, que puede ser más o menos intensa según el tipo que se elija”.*³⁶

La finalidad del levantamiento del velo es luchar contra casos de fraude fiscal surgidos del uso de sociedades interpuestas, a través de las cuales se oculta la titularidad real de las actividades económicas, como ya hemos mencionado en puntos previos. Esto ha supuesto que, en algunas ocasiones, los tribunales hayan decidido prescindir de la personalidad propia de las empresas en los casos en los que se utilizan como pantalla para realizar actos calificados como ilícitos. Por ello, a través de esta técnica específica se puede conseguir *“prescindir de la forma de la persona jurídica para llegar a las personas que integran el sustrato de la misma”*³⁷.

sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.”

³⁵ Pérez Ibáñez, A.: *La doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica en las sociedades mercantiles*. Pg. 4 y 5.

³⁶ Sánchez Calero, F; y Sánchez-Calero Guilarte, J; *Instituciones de Derecho Mercantil*, Volumen I, año 2011, pág. 341.

³⁷ Ruiz Hidalgo, C. (2011). *La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva*. pág. 2).

La aplicación de la doctrina del levantamiento del velo societario se ha podido ver en los art.43.1 g) y h) de la LGT³⁸. Sin embargo, quizá convenga advertir que lo dispuesto en esos artículos solo sirve para extender las responsabilidades (responsabilidades subsidiarias...) en alguno de los supuestos de interposición de sociedades, pero no pueden solventar todos los supuestos de elusión fiscal, para los que habrá que acudir al ámbito de aplicación de la simulación o el fraude.

Dentro del ámbito jurídico español, el levantamiento del velo no ha sido tratado desde un punto de vista legislativo, si no que el concepto se ha ido perfilando con los años a través de las diferentes sentencias emitidas por los Tribunales. Como consecuencia de esto no existe unos criterios definidos de situaciones en las que se debe aplicar tal doctrina los tribunales tienen un gran abanico de situaciones en las que aplicar esta técnica, lo cual supone que *“lo que se ha concebido como una técnica excepcional se está convirtiendo en un expediente genérico con el que se hace frente a numerosas formas de abuso de la personalidad jurídica”*³⁹.

En el ámbito nacional, el primer pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo de la doctrina del levantamiento del velo surge a través de la sentencia del 28 de mayo de 1984, lo cual supone a nivel jurisprudencial un hecho trascendental ya que comienza a sentar las bases del concepto del levantamiento del velo a través de los Consideramos de dicha sentencia, donde se recoge que:

“que ya, desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. Primero, 1, y noveno, 3), se ha decidido

³⁸ López García, L (2017): La doctrina del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad tributaria.

³⁹ Boldo Roda, C; El “levantamiento del velo” y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles, pág. 12.



Diego Rodríguez Pajares

prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. Séptimo, 1, del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el «substratum» personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (art. Sexto, 4, del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar («levantar el velo jurídico») en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (art. Séptimo, 2, del Código Civil) en daño ajeno o de «los derechos de los demás» (art. 10 de la Constitución) o contra interés de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, de un «ejercicio antisocial» de su derecho (art. Séptimo, 2, del Código Civil), lo cual no significa –ya en el supuesto del recurso- que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad del ente gestor constituido en sociedad anónima sujeta al Derecho privado, sino sólo constatar, a los efectos de tercero de buena fe (la actora y recurrida perjudicada), cual sea la auténtica y «constitutiva» personalidad social y económica de la misma, el substrato real de su composición personal (o institucional) y negocial, a los efectos de la determinación de su responsabilidad «ex contractu» o aquiliana, porque, como se ha dicho por la doctrina extranjera, «quien maneja internamente de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes» y menos «cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de otra sociedad», según la doctrina patria».⁴⁰

Boldó Rolda recoge las características establecidas por la doctrina para la aplicación del velo:

- La sociedad debe ser dominada por otra persona física o jurídica: es decir, debe existir influencia de socios o externos, los cuales ejercen un dominio de la empresa a su propia voluntad.

⁴⁰ STS 1196/1984, de 28 de mayo. Sala de lo Civil del Tribunal Supremo. 1984



- Debe suponer un perjuicio para terceras personas o estar considerado como un fraude de Ley
- Se ha de respetar el principio de subsidiariedad, el cual es uno de los principios básicas a la hora de marcar los límites de actuación de la doctrina del levantamiento del velo y que recoge que *“la doctrina del levantamiento del velo” ha de ser aplicada como última ratio, sólo cuando el caso no pueda ser resuelto mediante otras instituciones como la simulación, la doctrina de los actos propios, etc. Ésta es la idea que se deduce del estudio del Derecho comparado y del de la mayor parte de la doctrina patria: el carácter excepcional del “levantamiento del velo”*.⁴¹

Según estos principios básicos, el levantamiento del velo es una opción que solo puede aplicarse en casos extremos en los que no se pueda proceder ante el supuesto fraudulento por otras vías, como recoge el Tribunal Supremo en la sentencia del 10 de marzo de 2005 entre otras, donde se emite que *“solamente está justificada en aquellos supuestos en los que, con fines fraudulentos, se produzca una confusión de personalidades y patrimonios entre la persona física y la persona jurídica”*.

Este proceso, al suponer una visión interna de las sociedades por parte de los tribunales deriva en la comunicación de la responsabilidad personal a los socios o personas físicas que integren la sociedad. La aplicación del levantamiento de velo no supone la pérdida de la personalidad jurídica, ya que solo se reclaman responsabilidades a los integrantes de la sociedad, por lo que en ningún momento las sociedades pueden ver peligrar su propia existencia, con esto los tribunales tienen la intención de dar efectividad al principio de responsabilidad patrimonial universal, recogido en el art.1911 CC.

Debido a la relación con el ámbito empresarial de este concepto, hay que mencionar una característica relevante: ciertas estructuras societarias poseen el privilegio de la limitación de la responsabilidad de los socios, dependiendo de su

⁴¹ Boldo Roda, C; El levantamiento del velo y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles, año 1993, pág. 18.



aportación. Por ello, al ser esta característica específica para algunos casos y no esencial se entiende que se aplicara el art.1911 CC como regla general, mientras que utilizara la limitación de responsabilidad de los socios en aquellos casos más específicos que el ordenamiento permita.

La carga de prueba tiene una gran relevancia en lo relacionado a la simulación en los negocios jurídicos y, sobre todo, cuando se trata de probar la simulación en el contrato de sociedad como presupuesto para proceder a la aplicación del “levantamiento del velo”. En este tipo de supuestos, frente a la apariencia externa de un negocio válido, quien pretenda su anulación debe acreditar la existencia de causa simulada a través de los indicios que puedan recabar, siendo uno de los más destacados el uso de personas jurídicas interpuestas, objeto de estudio en este trabajo.

“La falta de acreditación de la intencionalidad de que la sociedad ha servido de mero formalismo para la cobertura de intereses extrasociales provoca la improcedencia del “levantamiento del velo”, más aún si además tenemos en cuenta el principio de subsidiariedad que rige en su aplicación”⁴².

6.1.2 Mecanismos utilizados por parte de la OCDE y la Unión Europea

Las diferentes actuaciones de fraude y elusión fiscal han ido tomando, durante los últimos años, un alcance internacional. Estas actuaciones se podrían considerar como un tipo de planificación fiscal que busca aprovecharse de las diferentes normas tributarias de cada país con el objetivo de conseguir una tributación más reducida de lo que debería, llegando en muchos casos a ser prácticamente nula. A este tipo de planificación fiscal es a la que desde diferentes organismos gubernamentales se ha calificado como planificación fiscal agresiva, con la intención de mostrar estas actuaciones como nocivas para los intereses financieros de los diferentes Estados.

⁴² Boldo Roda, C; “Levantamiento del velo de la persona jurídica en un caso de responsabilidad extracontractual, pág. 246.



Tal y como recoge Lucas Durán⁴³, este tipo de planificación fiscal se basa en dos principales problemas: por un lado, la aplicación indebida de la norma, lo cual se da principalmente a nivel nacional, y por otro lado una descoordinación de normas en lo referido a un ámbito supranacional. Por ello se han intentado realizar diversas acciones con el objetivo de combatir la erosión de la base de recaudación fiscal tanto desde la OCDE, lo cual tiene una gran influencia para la UE, ya que la gran mayoría de los países miembros forman parte de este organismo, como de la propia Unión Europea.

Desde la OCDE, a través de su Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio publicada en 2017 ha ido incluyendo diferentes cláusulas antielusivas, como por ejemplo la referencia al “beneficiario efectivo” en dividendos e intereses. También podemos ver como se trata de combatir este tipo de actos a través de los apartados 7 y siguientes de los comentarios del art.1 MCOCDE, donde incorporan previsiones de compatibilidad entre las cláusulas antielusivos aprobadas por los ordenamientos internos. En resumen, podemos llegar a la conclusión de que resulta claro que el fraude fiscal se combate con transparencia y en este sentido avanzan los trabajos citados de la OCDE relacionados con la cooperación a la hora de intercambiar información entre los países miembros, la cual se pretende que sea lo más rápida posible que tiende a ser automática para elevar exponencialmente la efectividad de tal medida y de recaudación tributaria.

Por su parte, desde la UE siguen las mismas líneas de actuación a través de acuerdos de cooperación administrativa y de coordinación tributaria con el resto de los países miembros, pero en menor medida, debido principalmente a que la coordinación entre Estados miembros se realiza por obra del Tribunal de Justicia de la UE. Otra de las medidas que se ha aprobado durante estos últimos años en esta materia son diferentes documentos relacionados con el proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) apoyado también por la OCDE. Este

⁴³ Lucas Duran, M. Coordinación en el seno de la unión europea para luchar contra el fraude y elusión fiscales: viejas y nuevas medidas. Pg 621 y 622.



proyecto, tal y como ellos mencionan⁴⁴, contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia, realizando diversos cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, entre los que destacan: un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del trato fiscal más favorable; la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo.

6.2 Sanciones dispuestas por la Administración

Actualmente, la Administración presenta diversas líneas de actuación a la hora de realizar diferentes procesos de regularización de sociedades interpuestas. En un primer momento, como apunta Santos Flores⁴⁵, se puede llegar a la conclusión que decidir entre una u otra vía de regularización es una cuestión que se inserta en el ámbito de la discrecionalidad administrativa, como se explica en la SAN de 30 de junio de 2017, en la que los mecanismos de regularizaciones de sociedades profesionales son intercambiables, afirmándose que (FJ 3º): *“el hecho de que la Administración pudiera haber utilizado un mecanismo distinto para regularizar la situación del sujeto pasivo en un ejercicio posterior no implica que necesariamente este tenga que ser más adecuado que el utilizado en el ejercicio que estamos examinando, ni que éste no sea correcto”*. De este modo, la Administración es la que, en última instancia, decidirá el proceso que utilizará para regularizar este tipo de sociedades: a través de la aplicación del art.16 LGT, referido a la simulación, del art.15 LGT sobre el fraude de ley, o través del régimen de operaciones vinculadas, analizada en el art.18.1 LIS.

Sin embargo, en el momento de la aplicación podemos observar que el incumplimiento cada uno de los diferentes artículos analizados no tienen el

⁴⁴ 10 preguntas sobre BEPS. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

⁴⁵ Santos Flores, I. Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas. 2019. 207 y ss.



mismo nivel de gravedad y, por tanto, acarrear diferentes tipos de sanciones de cara al contribuyente.

A la hora de analizar el mecanismo de Abuso del Derecho, derivándonos hacia el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT), podemos observar que los mecanismos reguladores son menos estrictos, aplicando un procedimiento regulador en materia fiscal. Por este proceso se realiza una liquidación del socio, exigiendo el pago de la cantidad no abonada en concepto de IRPF más unos intereses de demora, cantidad a la cual se le pueden añadir las diferentes sanciones recogidas en el art. 206 bis LGT⁴⁶.

⁴⁶ 1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditado cualquiera de las siguientes situaciones:

- 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.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

4. La sanción consistirá en:

- a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).
- b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).
- c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).
- d) 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).

5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley.

6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta Ley.



En este artículo se expone que el incumplir la legislación tributaria a través de actos regulados en el art. 15 LGT supondrá una infracción grave, que tendrá como consecuencia una multa pecuniaria equivalente al 50% de la cuantía no ingresada, así como una multa proporcional al 15% de la cantidad indebidamente solicitada o acreditadas, tratándose de partidas a compensar o deducir en la base imponible.

Por otro lado, si analizamos el otro mecanismo, el de la simulación comercial, las sanciones se extienden más allá del plano tributario, pudiendo dar lugar, dependiendo de la gravedad del acto, a duras sanciones para el acusado en materia penal. En relación a la imputación del delito de defraudación tributaria, como expone Carreras Manero⁴⁷, hay que aclarar que tiene lugar una doble vía de imputación, ya que se exigirá responsabilidad penal tanto al contribuyente como a la persona jurídica, especificando en este último caso que para que se pueda declarar a una persona jurídica como responsable del delito deben darse dos circunstancias: que tenga lugar una evasión de tributos o que se obtengan de forma ilícita, y que dicha actuación se califique como defraudatoria.

Dada la gravedad de este tipo de actuaciones las sanciones que se prevean por parte de la Administración estarán recogidas en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Dada la doble vía de imputación analizada previamente podemos ver que las personas jurídicas que cometan este tipo de actuaciones ilícitas se deberán enfrentar a las sanciones recogidas en el art.310 bis a) CP⁴⁸, que consiste en una multa equivalente al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, además de poderse aplicar las medidas recogidas en las letras b) a g) del art.33.7 CP ⁴⁹que recogen una serie de

⁴⁷ Carreras Manero, O. La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (Análisis crítico de las últimas reformas legislativas). Crónica Tributaria Núm. 143/2012. 2012. Pg. 69 y 73

⁴⁸ Artículo 310 bis CP "Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas:

a) Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años."

⁴⁹ Artículo 33.7 CP" Las penas aplicables a las personas jurídicas, que tienen toda la consideración de graves, son las siguientes:



medidas contra la sociedad tales como: disolución de la sociedad, suspensión de sus actividades, cierre de sus locales y establecimientos e intervención judicial.

Por otro lado, las sanciones que deberá soportar la persona física que cometa este tipo de delitos quedaran recogidos en el art. 305 CP⁵⁰, en el que se expone que las penas serán pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada, el importe no ingresado o los beneficios fiscales indebidamente obtenidos, siempre que esta cantidad exceda de 120.000 euros

En último lugar, refiriéndonos el proceso regulador derivado de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas del Impuesto de Sociedades, el cual es el menos lesivo para el contribuyente debido a que el proceso regularizador es únicamente fiscal, exigiendo a la sociedad profesional la corrección de las operaciones realizadas entre socio y persona jurídica de acuerdo con el precio

-
- b) Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita.
 - c) Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
 - d) Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
 - e) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años.
 - f) Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años.
 - g) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años.”

⁵⁰ Artículo 305 CP “1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.



que se hubiera pactado en caso de que las partes hubieran sido completamente independientes entre sí.

En estas situaciones, se aplicara el régimen sancionador que viene recogido en el art.18.13.1º LIS⁵¹, según el cual la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, constituye una infracción tributaria grave, la cual dará a una multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, respetando siempre el límite máximo recogido en la letra b) de este artículo.

7 JURISPRUDENCIA

Dada la actual situación sobre este fenómeno desde el punto de vista jurídico, donde no existe una regulación específica para este tipo de actuaciones y la normativa existente se dispersa por varios artículos de las principales normativas españolas y diferentes notas de actuación por parte de la AEAT, la jurisprudencia se torna como un elemento clave para que la Administración sea capaz de

⁵¹ Art. 18.13.1.º LIS “Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo. Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

- El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.
- El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.”



elaborar una serie de aspectos comunes en lo referido a esta materia. A continuación, por su interés, analizaremos el siguiente caso.

7.1 Xabi Alonso y KARDZALI

En este caso analizaremos la sentencia nº 177/2021 de la Sección nº30 de la Audiencia Provincial de Madrid, por la cual el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado han formulado contra Xabier Alonso Olano, Iván Zaldúa Azcuénaga e Ignasi Maestre Casanovas.

Xabier Alonso Olano, futbolista de profesión, jugó entre los años 2004 y 2009 en el Liverpool FC, club de fútbol de Reino Unido. Esta situación permitió al futbolista tributar como “residente no domiciliado” durante su estancia en el país, lo que suponía que solo tributaba por las rentas obtenidas en el mismo.

El 5 de agosto de 2009 fichó por el Real Madrid, equipo en el que jugó cinco temporadas. Este hecho hace que, desde el 1 de enero de 2010, pase a quedar afecto a la condición de residente fiscal en España, lo que supone por tanto la presentación del Impuesto sobre la renta de las personas físicas de esos años: 2.523.647,32 euros en el ejercicio 2010, 358.275,35 euros en el ejercicio 2011 y 3.833.077,93 euros en el ejercicio 2012. El hecho discordante surge cuando, Xabier Alonso Olano no declara los rendimientos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, debido a que, acogiéndose a la legislación vigente, optó de mutuo acuerdo con su asesor fiscal, Iván Zaldúa Azcuénaga, por acogerse a una opción fiscal que le resultaba más ventajosa.

De esta forma, y de manera previa a su fichaje por el Real Madrid, el 1 de agosto de 2009 hizo cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, a través de un contrato que tenía por objeto “la cesión en exclusiva al Cesionario de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del Cedente con fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”, a cambio de un precio de 5.000.000 de euros.



Diego Rodríguez Pajares

KARDZALI es una entidad radicada en Madeira (Portugal), constituida antes del 2001, lo que la permitía acogerse al Régimen Fiscal Especial de Madeira, el cual le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012, un tipo del 4% entre los años 2013 y 2020, y un 5% a partir de ese año. Además de esta característica, los rendimientos abonados al socio no residente quedaban exentos de toda retención. La titularidad de esta entidad pertenecía a TANA INVESTMENT COMPANY S.A, domiciliada en la República de Panamá, que, a su vez, había adquirido las participaciones de KARDZALI el 19 de junio de 2019 a dos entidades domiciliadas en las Islas Vírgenes Británicas (BUSINESS COMPANY I SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED y BUSTNESS COMPANY II SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED). El titular de estas sociedades era Ignasi Maestre, administrador de IGMASA MANAGEMENT, entidad especializada en facilitar este tipo de estructuras.

Mediante contrato de 5 de agosto de 2009, KARDZALI cedió en exclusiva el 50% de los derechos de imagen que ostentaba del jugador al Real Madrid Club de Fútbol, entidad que ostentaba el derecho de explotar en exclusiva la imagen del jugador en actos oficiales o con las prendas del equipo, a cambio de abonar a KARDZALI las cantidades estipuladas en el contrato. El 14 de diciembre de 2011 se firmó un “addendum” a dicho contrato en virtud del cual se modificaba la contraprestación a la cesión por las temporadas 2011/2012, 2012/2013 y 2013/2014, lo que supuso que el Real Madrid CF practicara las retenciones correspondientes en concepto de IRNR. El 16 de diciembre de 2009, Xabier Alonso Olano adquirió por 5.000 euros el 100% de las participaciones sociales de KARDZALI a la entidad TANA INVESTMENT COMPANY S.A.

Los órganos de inspección sostienen a la hora de acusar a Xabier Alonso Olano que, a pesar de la forma en la que se realizó la operación de venta de los derechos de imagen a la sociedad portuguesa KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, no fue real, sino simulada y se formalizó con la única intención de crear la apariencia de haber cedido los derechos de imagen del jugador para eludir los rendimientos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen.

Las acusaciones y defensas coinciden en la interpretación que ha de otorgarse a la regulación del régimen especial de imputación de rentas por derechos de imagen recogido en el art.92 LIRPF, en el cual se menciona que para que este régimen se pueda aplicar deben existir ciertos condicionantes como: a) que dicho contribuyente tenga cedido el derecho a la explotación de su imagen, o haya consentido su utilización a otra persona o entidad, b) que dicho contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad en base a una relación laboral, c) que la persona o entidad vinculada haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento para el uso de la imagen del contribuyente. Un condicionante adicional que debe de existir es el mencionado en la doctrina jurisprudencial, donde se analiza que “dándose el triángulo, la única circunstancia que impide la imputación es que lo pagado por la entidad titular de la relación laboral la primera cesionaria de los derechos de imagen por la cesión de éstos no supere el 15 por 100 de la cantidad resultante de acumular ese pago al que efectúa directamente a la persona física por sus servicios profesionales”

De estos condicionantes podemos obtener la idea de que lo esencial es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que se cede la explotación de su imagen, y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos, todo ello sin que tenga relevancia el porcentaje de participación en la sociedad, su objeto o su accionariado entre otros.

Pero en sentencia se indica que los acusados no han creado esta estructura con el fin de cumplir su objeto social, sino que se ha estructurado un entramado societario que simula esta actividad con el fin de obtener un trato fiscal más favorable y, por tanto, según la Abogacía del Estado se produce un claro caso de simulación recogido en el art. 16 LGT. Motivos para pensar que estamos ante un caso de simulación absoluta:

1. Carece de justificación que se cedan los cuantiosos derechos de imagen derivados del fichaje por el Real Madrid a una sociedad sin infraestructura



alguna, a cambio de nada, ya que esa sociedad no puede cumplir el contrato en tanto carecía de facultades, limitándose a seguir las instrucciones de los agentes del investigado.

2. La causa del contrato de cesión no fue otra que la utilización de una sociedad ya constituida bajo un régimen fiscal de exención total de impuestos hasta el año 2012, sociedad que no es de nueva creación, sino que ya había sido constituida mediante un conjunto de actos complejos.
3. En cuanto a la participación del acusado Xabier Alonso en la negociación de los contratos relativos a la explotación de su imagen, entiende el abogado del estado que intervino personalmente el acusado en su propio nombre; y el Ministerio Fiscal que, con la ayuda de los otros dos acusados, explotó su imagen con las distintas empresas que lo contrataban sin hacer ruseo real de la sociedad KARDZALI, convirtiendo a dicha entidad en un mero instrumento formal de ingresos y pagos que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado.
4. El que ADIDAS no reaccionara frente al cedente, cuando estaba vigente el contrato de 1 de enero de 2009, mediante el que el futbolista había cedido a ADIDAS sus derechos de imagen, solo se entiende –siempre según las acusaciones- por la carencia de voluntad de transmitir dichos derechos, constituyendo la cesión una mera apariencia.
5. La cesión, además, se efectúa sin garantía alguna en relación con el pago, pues KARDZALI carecía de recursos para poder hacer frente al abono de 5.000.000 de euros; además, este importe fijado por las partes no resulta lógico ni razonable, pues el precio fijado “se quedaba corto” en relación con la previsión de los rendimientos que podría obtener durante la vigencia del contrato.
6. La norma en la que se ampara el jugador (art.92 de la LIRPF) no podía aplicarse a los derechos de imagen generados al margen de la relación



laboral con el Real Madrid, ingresos que habrían sido de 685.900 euros en 2010, 363.000 en 2011 y 1.034.500 en 2012.

7. La entidad KARDZALI no podía gestionar los derechos de imagen porque no tenía infraestructura y porque esa sociedad fue facilitada por don Ignasi Maestre, presidente de IGMASA MANAGEMENT.

Los tribunales han puesto de manifiesto que a pesar de que *“Resulta, ciertamente, llamativa la dinámica empleada, consistente en la localización (a través de una suerte de conasegurador de sociedades) de una entidad extranjera beneficiaria de un régimen de nula o mínima tributación, la cesión a la misma de los derechos de imagen del jugador profesional y la adquisición (solo unos meses después) por el propio jugador de la totalidad del capital de esa entidad.”* no consideran que exista simulación en el caso estudiado, basándose en las siguientes razones:

1. El hecho de que la sociedad portuguesa carezca de una infraestructura (material o humana) más o menos relevante carece de la trascendencia pretendida, debido a que en estos sectores en común la subcontratación (como en este caso) y porque para este caso en concreto no parece que sea necesaria una gran estructura empresarial.
2. Xabier Alonso Olano informó el 10 de agosto de 2009, que había cedido la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen a KARDZALI, y que esta quedaba subrogada en los derechos y obligaciones del acusado frente a ADIDAS, y por tanto se procedió a realizar los pagos debidos por el contrato.
3. No se ha podido probar la participación efectiva de Xabier Alonso Olano, más allá de la firma de los contratos y la concesión de consentimiento.
4. En relación con el contrato de 11 de noviembre de 2011 entre el jugador y la firma ANGULA AGUINAGA SAU, a cambio de 100.000 euros, queda documentado que la negociación fue realizada por el departamento de marketing y no se tuvo contacto directo con el jugador.
5. La empresa portuguesa KARDZALI emitía las facturas y cobraba las mismas, todo ello quedando registrado.



6. Sobre las evidencias recopiladas se emitió un informe pericial en el que se muestra que KARDZALI, tras este contrato de cesión que la acusación tilda de simulado, ha tenido un importante incremento del volumen de negocio, medido a través del número de contratos gestionados por esta. Esto ha permitido a la empresa realizar alternativas de inversión en el desarrollo normal de su actividad.
7. El precio fijado en el contrato a 1 de agosto de 2009 por la cesión no fue tomado de forma arbitraria, sino que se basó en el informe emitido por “Cuatrecasas” en esa misma fecha y que tuvo en cuenta el contrato con el Madrid y el ya existente con ADIDAS, llegando a la conclusión de que el precio era acorde con los valores de mercado.
8. Xabier Alonso Olano ha presentado las declaraciones por el Impuesto sobre el Patrimonio en los que aparecía la deuda que KARDZALI mantenía con él por la cesión de los derechos de imagen respectivos al contrato firmado el 1 de agosto de 2009.
9. Cuando Xabier Alonso adquirió el 100% de las participaciones sociales de KARDZALI no hizo más que garantizar el cobro del crédito que ostentaba frente a la sociedad.
10. La prestación de servicios de Ignasi Maestre a Xabier Alonso se documentó a través del contrato firmado entre ellos el 27 de agosto de 2009.

Con los diferentes motivos expuestos se llegó a la conclusión de que la idea de que la existencia de la simulación, recogida en el art. 16 LGT, era negativa, quedando claro que KARDZALI es una sociedad con actividad, no ficticia y que no estaba expresamente constituida con el objeto de defraudar a Hacienda. Por ello a través de esta sentencia se expone que los hechos de interposición de sociedades de baja tributación, con el fin de crear una mera imagen o apariencia para reducir la carga fiscal soportada por Xabier Alonso Olano.

A través de los distintos motivos expuestos anteriormente, se ha logrado llegar a la conclusión de que no cabía apreciar la presencia de simulación, recogido en el artículo 16 de la Ley General Tributaria, ya que KARDZALI es una sociedad



Diego Rodríguez Pajares

que desarrolla una actividad real, no ficticia como en un primer momento se planteó, y que por tanto el objeto de su constitución no eran motivos fiscales si no que tenía una motivación económica fundada.

Como conclusión, comparto la idea que Serantes Peña ⁵² expresa, ya que ni en la LGT, Constitución, ni en ningún otro texto normativo, precepto alguno que obligue a elegir la tributación más elevada, si no que la situación es completamente opuesta: es perfectamente posible y lícito, elegir la tributación más eficiente, más económica. No puede hablarse de ocultación cuando el contribuyente actuó declarando las operaciones, con la consiguiente obligación de calificar las mismas, y realizar un proceso lógico de adecuación de los hechos a la norma aplicable. En el esquema tradicional, el sujeto pasivo se caracterizaba simplemente por declarar los hechos imponibles y la Administración era la que tenía que calificar y liquidar.

8 CONCLUSIONES

En los últimos años existe dentro de nuestro país una predisposición por parte de la Administración Tributaria a poner en duda la creación de sociedades que tiene por objeto social el desarrollo de actividades profesionales, artísticas o deportivas, así como las patrimoniales o la tenencia de bienes. Sin embargo, según la regulación esta acción como tal queda enmarcada dentro del libre derecho individual en la forma de desarrollo de su profesión.

A la hora de analizar si se está ejerciendo libremente a través de la economía de opción, es decir, la libre opción de los contribuyentes de elegir la opción tributaria más beneficiosa dentro de la legalidad, podemos ver que hay

⁵² TAXLANDIA: BLOG FISCAL Y DE OPINION TRIBUTARIA: Simulación, delito y productividad. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-r-serantes-pena/simulacion-delito-y-productividad>



Diego Rodríguez Pajares

dos rasgos determinantes: en primer lugar, el “hecho no gravado”. Debemos de entender que evitar un hecho imponible a través de cualquiera de las opciones no es la única opción a la hora de buscar la consecución de beneficios fiscales, si no que se puede acudir a otras opciones, como acogerse a un impuesto menos gravoso. Y en segundo lugar que el hecho sea real, valido y licito. A pesar de ello, a mi parecer, en la práctica estos límites no están perfectamente definidos, lo que da lugar a diferentes interpretaciones por parte de los tribunales.

Dentro del ámbito empresarial, lo general es que el cliente retribuya a la sociedad por los diferentes servicios prestados, y a su vez esta sociedad retribuya a los socios profesionales directamente a través de un salario. Este tipo de estructuras societarias se empieza a considerar como abusivas en el momento en el que las personas físicas, aprovechándose de la diferencia tributaria entre personas físicas y jurídicas, utiliza la interposición de una estructura societaria con la finalidad de obtener beneficios económicos y no de contribuir a la consecución de los fines sociales.

Desde la Agencia Tributaria, analizando a continuación la situación, en materia de interposición societaria, ha emitido diferentes notas aclaratorias con el objetivo de sentar unas bases legislativas, objetivo que no ha conseguido, ya que la interpretación de la normativa sigue siendo muy ambigua. Dentro de la actual regulación de estos actos elusivos destacan las cláusulas antielusivas recogidas en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria y los sistemas de asignación de responsabilidad contemplados en los art.43.1 g) y h) de la LGT.

Los actos en los que surge un conflicto de aplicación en la norma, los cuales están recogidos en nuestro ordenamiento jurídico a través del artículo 15 de la Ley General Tributaria, presentan dos características simultáneamente, por un lado, deben ser impropios para el resultado obtenido, y, por otro lado, diferentes del ahorro fiscal y de los efectos que se hubiesen obtenido con las actividades propias del negocio.



A la hora de hablar de la simulación, recogida en el artículo 16 de la Ley General Tributaria, y del concepto de negocio simulado, podemos decir que es negocio simulado aquel que tiene una apariencia distinta a la realidad por motivos diferentes: que no exista en absoluto, lo cual entendemos como simulación absoluta, o porque el negocio realmente efectuado es distinto al que se muestra al exterior, lo cual entendemos como simulación relativa.

Por otra parte, la responsabilidad contemplada en el art.43.1. g) y h) LGT se prevé, para los casos en los que la persona jurídica es creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

Si analizamos esta situación desde un punto de vista internacional, desde organismos como OCDE y UE han promovido diversas medidas como acuerdos de cooperación a la hora del intercambio de información o el proyecto BEPS que recoge una serie de medidas con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal a nivel comunitario.

Sin embargo, en mi opinión, la aclaración de la Agencia Tributaria y su voluntad de tratar de facilitar las bases que el contribuyente tiene que conocer antes de ejecutar una planificación fiscal, es insuficiente. Considero que no se pueden plantear unas reglas que tienen un carácter subjetivo a la hora de su interpretación, lo cual da alas a los contribuyentes a conseguir un ahorro fiscal mucho mayor del que podría conseguir con una regulación mejor definida, lo cual sería lo más conveniente.

9 BIBLIOGRAFÍA

1. LIBROS Y ARTÍCULOS



- BOLDÓ RODA, C; *“Levantamiento del velo de la persona jurídica en un caso de responsabilidad extracontractual”*; Revista de Derecho de sociedades; núm. 6, año 1996.
- CALVO ORTEGA, R.: *La Nueva Ley General Tributaria*, dir. R, CALVO ORTEGA, Thomson Civitas, Madrid, 2004.
- CALVO SÁNCHEZ, L. *Régimen jurídico de los Colegios Profesionales*. Civitas Ediciones. Madrid, 2000.
- CARCABA FERNANDEZ: *La simulación en los negocios jurídicos*. Bosch, Barcelona. 1986.
- CARRERAS MANERO, O. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (Análisis crítico de las últimas reformas legislativas)*. Crónica Tributaria Núm. 143/2012. 2012
- GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid 2004.
- LÓPEZ GARCÍA, L: *La doctrina del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad tributaria*. Madrid. 2017
- LUCAS DURÁN, M. *Coordinación en el seno de la unión europea para luchar contra el fraude y elusión fiscales: viejas y nuevas medidas*.
- MAMBO MECHEBA, G. *Clausulas antielusión y otras cautelas normativas contra el fraude*.
- MANCHADO PÉREZ, B. *Análisis económico de las SICAV en España: valor liquidativo y cotización*. Madrid. 2015
- MARTÍNEZ DÍAZ, L. *Planificación fiscal internacional: Planificación fiscal agresiva y medidas para combatirla*.
- MAS PALACIOS, M: *Planificación fiscal e interposición de sociedades profesionales*. Barcelona. 2016
- PEREZ IBAÑEZ, A.: *La doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica en las sociedades mercantiles*.
- ROCAFORT PÉREZ, G. *Las sociedades SICAV en España y su trascendencia empresarial y social*.



- RUIZ HIDALGO, C. *La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva*. Revista Quincena Fiscal nº 3/2011. Pamplona Aranzadi, SA. 2011
- SÁNCHEZ AÍS, P. *La interposición societaria de los socios profesionales*. Madrid. 2019
- SÁNCHEZ CALERO, F; Y SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J; *Instituciones de Derecho Mercantil*, Volumen I, 2011.
- SÁNCHEZ PACHON, L. A. *Las Causas de Nulidad de las Sociedades de Capital*. Thomson Aranzadi. Cizur Menor. 2007. Monografía asociada a Revista de Sociedades, número 29.
- SANTOS FLORES, I. *Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas*. Crónica Tributaria Núm. 173/2019. 2019
- SIMON ACOSTA, E.: “Del fraude de Ley al conflicto en la aplicación de las normas”, en la obra colectiva Economía. Derecho y Tributación, homenaje a Gloria Begué Cantón, Universidad de Salamanca, 2005.
- YANES YANES, PEDRO. *Comentario a la Ley de Sociedades Profesionales*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2007

2. LEGISLACIÓN

- Constitución Española de 1978.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, sobre el Impuesto de Sociedades.
- 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.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.



- Real Decreto 24 de julio 1889, publicación del Código Civil.
- Decreto Legislativo 1/2013, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

3. JURISPRUDENCIA

- Audiencia Provincial de Madrid. Sección nº30. Sentencia nº 177/2021.
- STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005.
- STS 1196/1984, de 28 de mayo de 1984
- SSTSJ Madrid, 584/2014, de 14 de mayo de 2014.
- SSTSJ Madrid, 98/2015, de 23 de enero.
- SSTSJ Madrid, 128/2015, de 28 de enero de 2015.
- SSTSJ Madrid, 544/2015, de 16 de abril.

4. SITIOS WEB

- ISIPEDIA: *principio de neutralidad*. 29 de mayo. Disponible en: <http://derecho.isipedia.com/glosarios/glosario-de-Economia-Politica-y-Hacienda-Publica/p/principio-de-neutralidad-tributaria#:~:text=Los%20impuestos%20deben%20alterar%20lo,caso%20de%20los%20impuestos%20indirectos.>
- LAVER. *Agencia Tributaria: Interposición de sociedades por parte de personas físicas*. 3 de junio de 2021. Disponible en: <https://www.laverconsultores.com/interposicion-sociedades/>
- AGENCIA TRIBUTARIA. *Nota de la Agencia Tributaria sobre la interposición de sociedades por personas físicas*. 3 de junio de 2021. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Consideraciones_entida_merc.pdf.
- RCD. *Nota de la Agencia Tributaria sobre la interposición de sociedades por personas físicas*. 4 de junio 2021. Disponible en: https://www.rcd.legal/uploads/20190320/RCD_Alert_Fiscal_Nota_AEAT_in_terposicinin_sociedades_personas_fn_sicas.pdf



- ASEPyme: *Ventajas de la constitución de una sociedad patrimonial*. 6 de junio de 2021. Disponible en: <https://asepyme.com/ventajas-constituir-sociedad-patrimonial/>
- CONCEPTOS JURIDICOS: *Sociedad patrimonial*. 6 de junio de 2021. Disponible en: <https://www.conceptosjuridicos.com/sociedad-patrimonial/>
- EL PAÍS: Guía fiscal para rentas altas ante la subida del IRPF. 22 de junio de 2021. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/10/19/mercados/1539962380_686931.html
- TAXLANDIA: BLOG FISCAL Y DE OPINION TRIBUTARIA: Simulación, delito y productividad. 23 de junio de 2021. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-r-serantes-pena/simulacion-delito-y-productividad>
- 10 preguntas sobre BEPS. 6 de Julio. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>
- Diario Expansión: Ahora sí, ¿cuál es el futuro de las Sicav con la nueva regulación fiscal aprobada?. 18 de julio. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2021/07/15/60f01067468aebd87d8b457b.html>
- El notario: Sociedades patrimoniales y su regimen transitorio. 18 de julio. Disponible en : <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-11/2608-sociedades-patrimoniales-su-regimen-transitorio-0-3075521479431094>