

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

**SOCIEDADES PROFESIONALES
INTERPUESTAS.
PROBLEMÁTICA FISCAL
Y PENAL**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2016

ÍNDICE

	<i>Pág.</i>
INTRODUCCIÓN	13
CAPÍTULO 1. EL FENÓMENO DE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES	17
1. LA PERSONA JURÍDICA COMO CREACIÓN DEL DERECHO. SU CARÁCTER ESENCIALMENTE «INTERPUESTO»	17
2. LA REACCIÓN DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ANTE LA SOCIEDAD INTERPUESTA	20
3. ACTIVIDAD PROFESIONAL Y ACTIVIDAD ECONÓMICA.....	24
CAPÍTULO 2. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA DE LOS PROFESIONALES POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS: SIMULACIÓN NEGOCIAL CONFORME AL PROGRAMA 12500	27
1. EL PROGRAMA 12500 DE REGULARIZACIÓN DE SOCIOS DE DESPACHOS PROFESIONALES	27
1.1. La Nota de 26 de marzo de 2009.....	28
1.2. Las Notas 9 y 10 de 2009	31
2. CONTENIDO DE LA REGULARIZACIÓN	33
2.1. IRPF	33
2.2. Impuesto sobre Sociedades	34
2.3. IVA	35
3. CRÍTICA DE LA REGULARIZACIÓN PROPUESTA.....	40
3.1. La cuestión de la «confusión patrimonial» y del carácter fiscalmente no deducible de determinados gastos de la sociedad interpuesta.....	41
3.1.1. La confusión patrimonial y la forma de despejarla.....	42
3.1.2. Criterios en materia de gasto deducible	43
3.1.3. La imposibilidad de tener en cuenta gastos reales pero no deducibles para cifrar la cuota penal.....	50

	<i>Pág.</i>
3.2. Descuento de las cuotas defraudadas del IRPF del socio de las cuotas de IS que corresponde devolver a la sociedad interpuesta.....	52
3.3. Problemas que suscitan las retenciones no practicadas al socio profesional	55
3.3.1. Imposibilidad de practicar retención sobre una renta no satisfecha.	55
3.3.2. En torno a la posible deducción por el socio de las cantidades que debió retenerle la sociedad profesional. Límites legales.....	57
3.3.3. La regularización en sede de la sociedad por las retenciones no practicadas si el socio no ha regularizado completamente la deuda	60
3.3.4. En torno a la sanción que se impone a la sociedad profesional que no retuvo.....	63
3.3.5. Fundamento de la exigencia de intereses y sanciones al retenedor aun cuando se regulariza íntegramente el perceptor de las rentas. La importancia del sustituto y el retenedor en la aplicación de los tributos.....	64
3.3.6. La autonomía de la obligación de ingresar respecto de la de retener.....	68
3.3.7. Recapitulación.....	74
4. LA SIMULACIÓN COMO FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA REGULARIZACIÓN PROPUESTA.....	77
4.1. La economía de opción y la planificación fiscal legítima	78
4.2. Fraude de ley y simulación: mecanismos para contrarrestar la planificación fiscal abusiva e ilegítima.....	81
4.3. La situación actual a la luz de la posición de la Administración y de las tendencias jurisprudenciales.....	90
4.4. Posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	96
4.4.1. El fraude en los impuestos directos.....	96
4.4.2. La defraudación en el IVA	97
4.4.3. El abuso del derecho en el IVA	99
4.5. Los indicios de la simulación	106
4.5.1. En particular, la falta de concurrencia de medios materiales y humanos bastantes para desarrollar la actividad económica.....	108
4.5.2. El caso concreto de las profesiones liberales. Las Notas 5/08 y 1/12 de la Agencia Tributaria	111
CAPÍTULO 3. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA DE LOS PROFESIONALES POR LA VÍA DE LAS OPERACIONES VINCULADAS.....	115
1. SENTIDO Y FINALIDAD DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS.....	115
2. EL «RÉGIMEN DE PROTECCIÓN» PARA LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES.....	119
3. LA REGULARIZACIÓN DE SOCIEDADES PROFESIONALES INTERPUESTAS MEDIANTE LAS NORMAS DE LAS OPERACIONES VINCULADAS.....	123

	<i>Pág.</i>
3.1. Regularización en sede del socio	124
3.2. Regularización de la sociedad y ajuste secundario	128
3.2.1. Funcionamiento y valoración del ajuste secundario conforme a la LIS.....	128
3.2.2. En torno al fundamento del ajuste secundario. El art. 16.8 LIS como norma antisimulación.....	131
3.2.3. Perspectiva constitucional.....	135
3.2.4. El art. 21 bis del RIS	140
3.3. La influencia de la STS de 27 de mayo de 2014 en la regulación vigente...	144
3.3.1. Breve cronología del historial de impugnaciones del régimen de operaciones vinculadas.....	144
3.3.2. Depuración de la regulación del ajuste secundario.....	149
3.3.3. Un apunte sobre el régimen de operaciones vinculadas vigente en 2015.....	154
4. RECAPITULACIÓN	157
4.1. La regularización por la vía de las operaciones vinculadas, según la propia Dirección General de Tributos	157
4.2. Los criterios de la titularidad de los medios de producción y del beneficio tributable generado.....	161
CAPÍTULO 4. LA POSICIÓN DE LOS TRIBUNALES.....	169
1. ESBOZO DE LA SITUACIÓN ACTUAL.....	169
2. LA POSICIÓN DEL TEAC	172
2.1. Resoluciones de 26 de febrero y 17 de noviembre de 2009.....	173
2.2. La Resolución de 21 de marzo de 2013	178
3. LA POSICIÓN DE LA AUDIENCIA NACIONAL	181
3.1. Las Sentencias de 26 de marzo y 18 de abril de 2012.....	181
3.2. Las dos Sentencias de 5 de diciembre de 2012	184
4. LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID.....	188
4.1. El caso <i>Ramón y Cajal Abogados</i>	188
4.2. El caso <i>ACCB</i>	192
4.3. El caso <i>Tacit & Asociados</i>	193
5. LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA	195
6. EL TEAC, A FAVOR DE APLICAR EL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS	203
CAPÍTULO 5. LA EXTENSIÓN DEL PROBLEMA AL ÁMBITO PENAL.....	209
1. PLANTEAMIENTO	209
2. EL CASO <i>RECOLETOS</i>	210
3. EL CASO <i>CMS ALBIÑANA Y SUÁREZ DE LEZO</i>	212
4. EL CASO <i>SAGARDOY</i>	218

	<u>Pág.</u>
5. LA AUSENCIA DE OCULTACIÓN ELIMINA TODA POSIBLE SIMULACIÓN	225
6. EL PELIGRO DE CAER EN LA ANALOGÍA <i>IN MALAM PARTEM</i> (STC 57/2010).....	233
7. LA DESAPARICIÓN DE LA TRANSPARENCIA FISCAL Y LA IMPOSIBILIDAD DE REINSTAURARLA <i>DE FACTO</i>	236
 CAPÍTULO 6. UN SUPUESTO PARTICULARMENTE CONFLICTIVO: LA CESIÓN DE BIENES DE LA SOCIEDAD AL SOCIO	 241
1. PLANTEAMIENTO	241
2. LA REALIDAD DEL PRECIO Y EL PAGO DEL ALQUILER	241
3. CLÁUSULAS SINGULARES Y PRIVILEGIOS DEL SOCIO	243
4. LA FORMA DEL PAGO	245
5. RECAPITULACIÓN	247
 CONCLUSIONES	 255
 EPÍLOGO. EL CASO AIZOON	 259
 BIBLIOGRAFÍA	 269

INTRODUCCIÓN

El recurso a sociedades por parte de personas físicas para pagar menos impuestos no es, desde luego, ninguna novedad. En España, el diferencial de tipos entre los impuestos sobre la renta que pagan unas y otras sigue siendo suficientemente significativo como para alentar maniobras de esta índole. Ahora bien, no todas las interposiciones de sociedades obedecen a fines fraudulentos ni tampoco en todos los casos, ni mucho menos, nos topamos con sociedades pantalla o meramente instrumentales, términos peyorativos que, a menudo, se usan para su descalificación.

Hay que tener presente que una sociedad ya constituye, *per se*, un fenómeno de interposición entre la persona o personas físicas que están detrás de ella y el resto de la sociedad. A nadie se le ocurre recelar por el hecho de que un gran proyecto empresarial se estructure a través de una sociedad anónima o limitada, pero no sucede lo mismo si nos desplazamos al terreno de las pequeñas o muy pequeñas empresas. En estos casos hay cierta inercia a desconfiar cuando no, incluso, desconocer el papel esencial que juega la persona jurídica y reenfocar las relaciones directamente con las personas físicas que son titulares de su capital. El Derecho de sociedades, sin embargo, regula suficientemente las sociedades unipersonales y tampoco demoniza las sociedades de tipo familiar, que serían aquellas en las que tales prevenciones se manifiestan más acentuadamente.

El Derecho fiscal, atento a la realidad social y económica, como no puede ser de otro modo, no ha ignorado el fenómeno al que estamos aludiendo y, cuando lo ha estimado conveniente, ha dictado las oportunas reglas para aquellas sociedades en las que la interposición de la persona jurídica puede ser más cuestionable por facilitar el acceso a una tributación más relajada o por propiciar, incluso, el fraude o la elusión fiscal. La transparencia fiscal fue, en su momento, un régimen prototípico al que durante años se recurrió para afrontar esta problemática. Cuando se derogó formal y expresamente ninguna otra norma vino a sucederla. Pero ese silencio del legislador ha propiciado la discusión acerca de cómo deben tributar determinadas estructuras.

En los últimos años han proliferado las noticias en los medios de comunicación que ponían en conocimiento del gran público los problemas fiscales de actores,

músicos, cantantes, presentadores de televisión, periodistas, escritores, futbolistas, tenistas, pilotos de motos y automóviles, etc. Y también de famosos abogados y economistas. Sin olvidar, a personajes de la alta sociedad o titulares de grandes fortunas. Si algo tienen en común todos estos casos es la utilización, de algún modo, de sociedades interpuestas, sin desconocer que concurren, en muchos de estos casos, otros elementos de evidente relevancia tributaria (residencia fiscal, derechos de imagen, sociedades de tipo patrimonial, etc.). Muchos de esos supuestos, así como otros que no han salido a la luz pública pero existen, afectan al desarrollo de actividades profesionales mediante el recurso a sociedades interpuestas. Y no es este, como venimos diciendo, ningún planteamiento novedoso pues, lógicamente, por su sencillez y accesibilidad, ejercer una profesión utilizando una sociedad mercantil se venía haciendo desde tiempo prácticamente inmemorial. Lo que sí es nuevo es la virulenta campaña de regularizaciones fiscales emprendida contra tan amplios colectivos desde la Agencia Tributaria en aplicación del Programa 12500 por la Inspección de los Tributos.

Este libro estudia a fondo la problemática enunciada. Presta especial atención a las consecuencias que, en el plano de la regularización de los sujetos inspeccionados, desencadena el seguimiento de las directrices del Programa 12500 y analiza también la otra vía posible de regularización, el régimen de operaciones vinculadas, que nos parece más adecuado. Esto último no significa que desechemos que la calificación que realmente corresponde a estas planificaciones fiscales tan extendidas es, en principio y para muchos casos, la de economía de opción. Difícilmente habrá simulación, calificación que patrocina usualmente la Administración Tributaria. Nuestra tesis coincide, además, con una línea jurisprudencial consolidada donde se inscribe alguna Sección de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, los tribunales penales de Madrid y también algún Tribunal Superior de Justicia, como es el caso del de la Comunidad Autónoma de Murcia. A estas sentencias y, también, claro está, a las que defienden tesis contrarias, se dedica una parte importante del libro. Y el examen de la jurisprudencia existente, aquí muy escasa todavía, es el hilo conductor que nos lleva a reservar un tratamiento específico a la jurisprudencia penal sobre el tema.

Aunque este libro se ha querido centrar, en todo momento, en las sociedades interpuestas de carácter profesional, marginando el resto de múltiples y variadas manifestaciones de utilización, más o menos discutible, de sociedades para la realización de actividades económicas que también suscitan la polémica, en el último capítulo del libro nos hemos permitido alguna libertad. De forma breve, se aborda allí un supuesto de hecho tan frecuente como conflictivo, también con repercusión en la jurisdicción penal. Nos referimos a la polémica que suscita la utilización por parte del socio de bienes de su propia sociedad por la vía de su arrendamiento.

En fin, y sin que sea este el lugar de anticipar conclusiones, sí queremos avisar al lector de que se encuentra ante un tema abierto, muy abierto. Y seguirá siéndolo en tanto los tribunales de justicia no lleguen a consolidar una doctrina más o menos concreta que permita conocer con alguna seguridad las fronteras que se deben asumir y los peligros que acechan en la utilización de sociedades profesionales interpuestas. Teniendo en cuenta el volumen de regularizaciones practicadas en los últimos años

y, asimismo, el amplio número de casos que han sido canalizados para su resolución definitiva por vía de recursos, todo hace pensar que, en los próximos años, el debate se verá enriquecido con nuevas aportaciones jurisprudenciales que, ojalá, rebajen el alto nivel de incertidumbre que se vive en estos momentos. Lo ha expresado de forma diáfana el Tribunal Supremo en las Sentencias dictadas a lo largo de 2015 que comentaremos: la situación en la que se puede encontrar un ciudadano que utilice el mecanismo que analizamos es tan dispar que puede toparse con un problema penal, por simulación negocial; con una regularización administrativa también por simulación y con sanciones tributarias; con una regularización administrativa aplicando el régimen de operaciones vinculadas, con y sin sanción; o, sencillamente, puede conseguir el aval de un tribunal que le confirme en el legítimo ejercicio de una economía de opción. Y, como se verá a lo largo del libro, partiendo siempre elementos de hecho harto similares, cuando no iguales.

CAPÍTULO 1

EL FENÓMENO DE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES

1. LA PERSONA JURÍDICA COMO CREACIÓN DEL DERECHO. SU CARÁCTER ESENCIALMENTE «INTERPUESTO»

La actividad de comprobación administrativa en relación con las sociedades interpuestas dedicadas a la actividad profesional ha experimentado un incremento muy notable en los últimos años. Hacienda mira con recelo la utilización de las sociedades de profesionales con una finalidad instrumental en la medida en que de las estructuras que se articulan resultan esquemas de tributación más benignos de lo que desearía. Esta problemática, ciertamente, se ha recrudecido en los últimos tiempos pero, en el fondo, el *quid* de la cuestión reside en algo tan antiguo como es utilizar una persona jurídica para el desarrollo de determinado tipo de actividades económicas. En el Derecho privado es usual, pero en el ámbito del Derecho tributario también porque, como habrá ocasión de comprobar, puede derivar en un resultado notablemente beneficioso en términos de deuda tributable.

Siguiendo a GARCÍA NOVOA, es preciso reconocer la relevancia que para el Derecho, en general, supone el reconocimiento de la validez y eficacia del actuar a través de una persona jurídica. «La persona jurídica —dice— es una de las mayores creaciones de la teoría del Derecho y una de las instituciones clave del orden jurídico. Sobre la base de la teoría general del Derecho, se puede definir como una entidad fruto de la agrupación de personas físicas a la que el Derecho atribuye y reconoce una capacidad jurídica propia que le permite actuar como sujeto de Derecho, disponiendo de capacidad para adquirir y poseer bienes de todas clases, para asumir derechos, contraer obligaciones y ejercitar acciones judiciales».

Es también consustancial a la persona jurídica el hecho de que, en sí, constituye una ficción del Derecho, «ya que la capacidad jurídica es un atributo privativo de

las personas naturales a las que se les presume voluntad propia y capacidad para expresarla». Así, la voluntad de las personas jurídicas tiene «un innegable componente artificial, ya que se imputa a la persona jurídica la voluntad expresada por sus representantes orgánicos»¹.

A los efectos de nuestro trabajo, podemos decir ya que «la sociedad se interpone entre las personas físicas que la crean y un tercero»², pero lo hace, en principio, en uso y desarrollo de su personalidad jurídica debidamente reconocida por el Ordenamiento. Y si lo hace es porque lo considera conforme con el interés general. Por tanto, parafraseando a GARCÍA NOVOA cuando sigue a GALGANO, «la atribución de la titularidad de derechos a una persona jurídica forma parte del recurso ordinario a la misma y constituye su verdadera razón de ser»³.

Obsérvese que, en unos pocos párrafos, hemos recurrido a términos tales como «interposición», «ficción jurídica» o «artificio». Se trata de la terminología usual a la que se recurre cuando se describe el fraude o la elusión fiscal. Por ello mismo, para marcar las necesarias distancias, es imprescindible retener el mensaje del párrafo precedente: la persona jurídica en tanto que creación esencialmente artificial actúa ante terceros con personalidad jurídica propia y es sujeto de derechos y obligaciones porque la ley, en todos los Estados, ha decidido que constituye la piedra angular de las relaciones jurídicas económicas en la actualidad y desde hace ya bastantes siglos. Es decir, no es una creación interesada que ha logrado deslizarse a la vida jurídica por parte de aquellos sujetos que se amparan tras la persona jurídica para ocultarse y desdibujar su misma existencia ante terceros.

Es más, la proliferación en la vida económica de las sociedades unipersonales, por un lado, y las sociedades familiares, por otro, no deja de evidenciar que aquella creación jurídica en la que consiste la persona jurídica puede optimizarse al máximo. Puede, como se ve, ponerse al servicio de un proyecto unipersonal en el que deberán cuidarse todavía más determinadas cautelas que, *per se*, ya conviene mantener cuando se recurre como vehículo a la sociedad mercantil. Es el caso, por ejemplo, de la confusión patrimonial que puede darse en estas circunstancias de un modo más acentuado o en el que resulte complicado diferenciar el patrimonio del socio del de la sociedad⁴. Pero el Ordenamiento no asiste impávido a las consecuencias que acarrea

¹ *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, Monografía núm. 6. AEDAF, mayo 2013, pp. 13 y 14. «En suma, de todas estas teorías se pueden extraer una serie de rasgos distintivos de la persona jurídica. Por un lado, la existencia de una capacidad jurídica propia (que la doctrina suele sustentar en una cierta esencia ficticia de la sociedad) y que constituye la esencia de la personificación jurídica. Personificar es dotar a un ente ficticio (cuyo sustrato real es un agregado de personas físicas) de las condiciones jurídicas para ser titular de derechos o de un patrimonio. Por otro, y como consecuencia de lo dicho, la concurrencia de un patrimonio privativo, diferenciado del patrimonio propio de los socios o componentes. Este último rasgo se ha sobredimensionado tanto que se ha llegado a configurar a la persona jurídica singular (singularmente, a la sociedad mercantil) sobre la base de la existencia de un patrimonio separado, a efectos de limitación de responsabilidad. Como señala LACRUZ BERDEJO, la persona jurídica puede definirse como una “unidad de eficacia” que, por reconocimiento de la ley, funciona con independencia patrimonial y autodeterminación en el tráfico jurídico» (p. 15).

² *Ibid.*

³ *Op. cit.*, p. 17.

⁴ Llama la atención al respecto BOLDÓ RODA: «En el supuesto de que el accionista único utiliza los fondos sociales para fines propios de forma que los desvía de la consecución de la finalidad social a la que

la generalización en el tráfico de estas modalidades societarias. Tal y como señala SÁNCHEZ HUETE, «la admisión de la unipersonalidad conlleva garantías complementarias de protección del tráfico, concretadas en un régimen de publicidad especial, y de documentación de los contratos celebrados entre la sociedad y su socio. Se pretende prevenir determinados peligros, los conflictos de intereses entre la sociedad y el socio, y el conocimiento por terceros de la condición de sociedad unipersonal»⁵. Quizás sea porque, como dice el mismo autor, «con ello, no se afirma que la entidad sea una apariencia formal, y que el socio persiga fines ilícitos»⁶. Pero lo cierto es que tales cautelas no han inspirado al legislador tributario, pues, en Derecho tributario no se discrimina, en ningún momento, a la sociedad unipersonal, por más que sus características objetivas inviten a presuponer que constituye un vehículo más apto para la planificación fiscal agresiva. Como ha dicho textualmente el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, «la legislación comunitaria ha admitido las sociedades de un solo socio: resulta obvio que esta operación no entraña ninguna clase de delito»⁷.

Otro tanto habría que decir de la sociedad familiar como vehículo de un fenómeno tan extendido como es la empresa familiar. La misma viene caracterizada, principalmente, por un relevante «acervo socio-económico-familiar»⁸ que se proyecta de forma intensa en la concentración del capital en unas pocas manos, personas físicas unidas por vínculos familiares o de sangre, y la encomienda de la administración, en muchas ocasiones, a miembros del mismo grupo familiar. De nuevo, no obstante, es obligado advertir que «la mera existencia de una sociedad de carácter familiar no implica necesariamente que esa simple circunstancia constituya una apariencia jurídica en fraude de los acreedores a la que le sea de aplicación, automáticamente, la doctrina del levantamiento del velo»⁹. De acuerdo con BOLDÓ RODA, «como sucedía en el caso de las sociedad unipersonales, el hecho de que la propiedad de las acciones esté en manos de un número muy reducido de personas, de una familia, por ejemplo, no hace desaparecer la distinción de las personalidades separadas de la sociedad y de

han de destinarse; o se produce una confusión de patrimonios tal que no puede distinguirse dónde empiezan los derechos y obligaciones del socio y dónde los derechos y obligaciones de la sociedad. En esos casos, los tribunales podrán levantar el velo de la sociedad y extender la responsabilidad por las deudas de esta a su único socio. Por tanto, el accionista único solo tiene una forma de conservar la responsabilidad limitada que resulta de la constitución de la sociedad: comportarse de tal forma que los que negocian con él puedan distinguir cuándo actúa en nombre propio y cuando en representación de la sociedad y mantener una clara distinción entre actividad y patrimonio social y actividad y patrimonio individual» (*Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho privado español*, Aranzadi, Monografía núm. 5, 2000, 3.ª ed., p. 180).

⁵ *El levantamiento del velo (la responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2008, p. 193.

⁶ «Únicamente se asegura la posición deudora de la entidad. Se parte así, del reconocimiento de la heterogeneidad de patrimonios y de sujetos, es un reconocimiento de la alteridad de la voluntad social» (*ibid.*). «La situación de unipersonalidad no es por sí sola determinante de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo por los tribunales, sino que por el contrario, lo que resulta esencial es que la forma de la sociedad, a la que la ley reconoce independencia respecto a su sustrato personal se haya utilizado para cometer fraude» (BOLDÓ RODA, *op. cit.*, p. 376).

⁷ Auto de 1 de septiembre de 2011 dictando sobreseimiento provisional de un implicado en la trama Gurtel. La alusión a la legislación comunitaria encuentra su razón de ser en que, en España, hasta 1995, no se reguló la sociedad unipersonal en tanto que sí se había hecho a nivel comunitario y por parte de otros Estados miembros. *Vid.* Francisco LÓPEZ DEL REY, «Algunas reflexiones sobre el régimen jurídico de la sociedad unipersonal», *Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, núm. 26, 2008, pp. 601 y ss.

⁸ Expresión que extraemos de la STS de 22 de abril de 2003.

⁹ SÁNCHEZ HUETE, *op. cit.*, p. 196.

los accionistas que la forman, y es un dato insuficiente para romper con la responsabilidad limitada de que gozan los accionistas y demostrar que la sociedad es un *alter ego* del socio o socios justificando el levantamiento del velo. Para que esto se produzca será necesario probar que, efectivamente, la sociedad es tan solo un *alter ego* del socio único o dominante»¹⁰.

Y, también de nuevo, debe hacerse constar que la ley tributaria no diferencia ni hace de peor condición a las empresas familiares respecto de las que no lo son. Antes bien, la empresa familiar ha sido merecedora de alguno de los regímenes fiscales más benignos que se han conocido.

La sociedad se interpone siempre entre las personas físicas que la integran y los terceros en tanto que genuina creación del Derecho que permite su personificación reconociéndole derechos y obligaciones, y también capacidad económica, al margen de sus socios. La sociedad, en Derecho tributario, tiene una capacidad económica autónoma, pues constituye una realidad económica distinta a la de sus socios, con un activo y un pasivo diferente y, también, con su propia capacidad de pago.

Todo lo dicho no permite ignorar que se ha asistido a lo que se puede denominar un proceso de «deformación de la persona jurídica» consecuencia del uso abusivo que se ha hecho de la misma. GARCÍA NOVOA¹¹ recupera la opinión de DE CASTRO¹² en el sentido de alertar acerca del «proceso de reducción de la persona jurídica a una mera figura formal, a un mero recurso técnico que va a permitir su utilización para otros fines, privativos de las personas que los integran y distintos de los de la realidad social para la que nació esta figura. Esta situación desemboca en el llamado «abuso de la personalidad jurídica», que consiste en que los socios podrán aprovecharse de la sociedad para eludir el cumplimiento de las leyes, para desligarse de las obligaciones contraídas con terceros y defraudarlos». Y una de las formas en las que va a producirse es mediante la vulneración de la causa de los contratos de sociedad en la medida en que se fuerza esta última para conseguir fines distintos a los que alientan aquella: realización de aportaciones para crear un fondo común y obtener un lucro partible.

2. LA REACCIÓN DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ANTE LA SOCIEDAD INTERPUESTA

Refiriéndose a las personas jurídicas, se apunta que «la existencia y conformación de tales entes comportan una serie de ventajas: poseen una entidad distinta e independiente de la de sus componentes, algunos de ellos limitan la responsabilidad de sus socios, o su tratamiento tributario es diverso al de la persona física. Tales beneficios son utilizados por algunos individuos para aparentar su constitución y crear personas jurídicas con fines diversos a los previstos en el ordenamiento jurídico. El carácter voluntario, junto a la facilidad de su creación —basta acordarlo en un contrato y, eventualmente, inscribirlo en el Registro mercantil— lleva a que la persona

¹⁰ *Op. cit.*, pp. 182 y 183.

¹¹ *Op. cit.*, p. 18.

¹² *La persona jurídica*, Madrid, Civitas, 1981, p. 261.

jurídica pueda ser instrumento para fines diversos. Tales personificaciones pueden resultar el cauce para sustraer la responsabilidad que correspondería al fundador o al socio o partícipe. La creación de una persona jurídica puede obedecer a fines diversos a los previstos con el reconocimiento de la personalidad a dichas entidades. Pudiendo ampararse fines abusivos o ilícitos, que pretenden eludir el principio de responsabilidad patrimonial universal prevista en el art. 1.911 Cc, o para ocultar la verdadera titularidad de los bienes. Ante tales disfunciones el ordenamiento jurídico reacciona eliminando la ficción creada levantando el velo, prescindiendo de la apariencia jurídica. Las personas jurídicas han de satisfacer determinados fines sociales, si no los cumplen pierden su sentido y razón de ser»¹³.

En el ámbito tributario, cuando se manifiesta esta derivación patológica del uso de la persona jurídica, generalmente, se asiste a estructuras pensadas para ocultar a la Hacienda Pública o bien un hecho o negocio gravable o bien a las personas que están detrás de aquellos y que, por ello mismo, deberían tributar. El ordenamiento tributario no permanece inerte ante las manipulaciones interesadas de la realidad, ya sea actuando sobre los aspectos objetivos o subjetivos de la misma por cuenta de quien debe considerarse verdadero deudor tributario. El abuso del Derecho y sus manifestaciones más conocidas, como el fraude de ley o la simulación, aparecen a nuestros ojos como figuras, como creaciones también alumbradas por el Derecho, para contrarrestar, entre otros, los efectos nocivos que puede desencadenar el uso abusivo de aquellas otras creaciones del Derecho, las personas jurídicas.

El Derecho tributario extiende su arraigado recelo al posible uso abusivo de la persona jurídica más allá de estas cláusulas y mecanismos de carácter general. Crea, también, cláusulas específicas o, mejor dicho, auténticos regímenes especiales, como fue el caso, durante años, de la transparencia fiscal. Por tanto, no hay que caer en la ingenuidad y pensar que el ordenamiento tributario se encuentra a merced de los desaprensivos que abusan constantemente de los huecos que deja entre sus pliegues para defraudar y defraudar.

La interposición de sociedades puede, desde luego, propiciar ese impago ilegítimo de los tributos pero no es siempre así. Determinados perfiles de esa interposición acostumbran a considerarse elementos sospechosos. Es el caso de las relaciones de vinculación entre la sociedad y los socios y administradores o la naturaleza familiar de las relaciones que une a los socios personas físicas entre sí. Pero, como decíamos, el ordenamiento ya ha previsto las medidas oportunas para evitar que los intereses particulares en presencia desborden el interés general. La amplia regulación que la legislación española hace de las operaciones vinculadas es prueba palpable de que este flanco no se descuida.

Veremos a lo largo de este libro que los órganos de Hacienda actúan ante las sociedades interpuestas tildándolas, en muchas ocasiones, de simuladas. La simulación, sobre cuyos caracteres y situación actual nos extenderemos en próximas páginas, sin embargo, no es la única caracterización posible de la utilización de sociedades con fines reprobables en el ámbito de la fiscalidad de las actividades profesionales. Existen, al menos, otras dos calificaciones que, a nuestro modo de ver,

¹³ SÁNCHEZ HUETE, *El levantamiento del velo...*, op. cit., p. 15.

encajan mejor con el uso abusivo del instrumento societario que, en su caso, puede llegar a advertirse. Nos referimos al fraude de ley y a la economía de opción.

Sin embargo, no se puede negar que la introducción de una persona jurídica entre el Fisco y el contribuyente persona física ha conducido en no pocas ocasiones a dibujar un supuesto de simulación relativa subjetiva¹⁴. La problemática de la persona interpuesta ha sido estudiada por el profesor PONT CLEMENTE, quien distingue entre interposición real e interposición ficticia en los siguientes términos:

En la interposición real de persona, el intermediario interviene en la relación jurídica como contratante efectivo, en su propio nombre, por lo que adquiere los derechos y obligaciones propios del negocio que realiza para volverlos a transferir al dueño del negocio que ha permanecido al margen del mismo. Se trata de una combinación de negocios que entra en la categoría de negocio fiduciario.

En la interposición de persona ficticia, esta interviene por mera apariencia, como contratante ficticio, cuando el negocio en realidad se está celebrando entre una persona y el interesado que no comparece en el negocio. Se trata de un único negocio cubierto por un velo que lo disimula.

Pero, aunque en ambos casos se llega a un resultado final similar, la interposición real de persona es una figura totalmente extraña a la simulación. La razón estriba en que en aquella el intermediario actúa como verdadero contratante; la relación se desenvuelve entre tres personas distintas, todas ellas reales y verdaderas, y la persona que ocupa la posición intermedia recibe para transmitir; de esta forma el efecto final se produce entre los interesados, pero mientras dura la posición intermedia el intermediario se convierte en propietario y deudor a pesar de que su patrimonio no experimente incremento disminución alguna. Por tanto, se ha de concluir que, en este caso, el intermediario no es un testaferro¹⁵.

En la interposición ficticia de persona, supuesto perfectamente identificable con la simulación relativa, en la medida en que se produzca una violación de la ley, «las consecuencias se aplicarán a los verdaderos contratantes, derivadas de la aplicación directa de la ley y no como resultado de la represión de un medio indirecto fraudulento», apostilla PONT CLEMENTE¹⁶. Esto significa que, cuando nos movemos en los dominios de lo tributario, por aplicación del art. 16.1 de la Ley General Tributaria, al aplicarse el hecho imponible efectivamente realizado por las partes, las consecuencias fiscales lo serán para quienes lo realizaron realmente.

A decir de ROSEMBUIJ, «en efecto, las partes ligadas al pacto de fiducia quieren realizar los efectos del negocio jurídico. Esto señala la diferencia entre la fiducia y la simulación o en particular la simulación relativa. Así dice LACRUZ en la simulación el negocio simulado no se quiere en absoluto, aunque sí algunos de sus efectos por ser los del disimulado; mientras que en la fiducia el negocio aparente se quiere»¹⁷.

Ciertamente, el hecho de que el recurso a la fiducia se compadece particularmente bien con los negocios jurídicos traslativos¹⁸ puede suponer algún tipo de obstáculo

¹⁴ Bartolomé RIERA RIBAS, «La figura del testaferro a la luz de la jurisprudencia tributaria española», *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 225, diciembre de 2001.

¹⁵ *La simulación en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2006, pp. 114 y 115.

¹⁶ *Op. cit.*, p. 117.

¹⁷ *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, Marcial Pons, 1994, p. 232.

¹⁸ Al fin y al cabo, es la manera de explicar la teoría del doble efecto. «La doctrina jurisprudencial establece la validez y eficacia del negocio fiduciario, cuando no envuelve fraude de ley, declarando que es

para admitir que podamos, lisa y llanamente, remitirnos a la fiducia para justificar la interposición de una sociedad que presta servicios profesionales. Sin embargo, si el enfoque es otro y se toma la fiducia como un fenómeno antes que como una categoría jurídica es posible que podamos superar aquel obstáculo. Nos quedaríamos, entonces, con un rango distintivo principal de la fiducia, cual es la desproporción entre el medio jurídico empleado y el fin práctico que las partes pretenden alcanzar¹⁹.

Conforme a CARNELLUTTI²⁰, la base del negocio fiduciario residiría en el motivo del negocio en tanto que su fin mediato. Y ese motivo, en la teoría general del contrato, podría ser, por qué no, en el ámbito de las relaciones tributarias, el ahorro fiscal. Lo auténticamente relevante, entonces, sería que el contrato que sirve de fundamento al negocio que desarrolla la sociedad fiduciaria tenga causa, que no sea nula o ilícita²¹, y reúna, además, los restantes elementos caracterizadores del negocio jurídico.

El negocio fiduciario encuentra anclaje en nuestro Derecho positivo en el art. 1.255 Cc cuando consagra la autonomía de la voluntad²². Pero se encuentra siempre sometido a condición: no puede suponer fraude a la ley. Y ahí entra en juego el otro concepto que, antagónicamente y a priori, se contrapone a la economía de opción que puede suponer optar por articular un negocio fiduciario para llevar a término un determinado negocio.

En palabras de ROSEMBUIJ, «si bien hay negocios en fraude que se basan en negocios indirectos o fiduciarios, no puede afirmarse que estos siempre se realizan en fraude de ley. Solo lo serán si sirven para eludir normas prohibitivas o imperativas»²³.

Sin embargo, vamos a comprobar cómo los tribunales de justicia optan por planteamientos más sencillos²⁴ y o bien califican como simulación o como economía de opción²⁵.

un contrato por virtud del cual una persona fiduciante, transmite la propiedad de una cosa a otro fiduciario, generalmente de garantía de pago de una deuda, con la obligación por parte del último de devolverla a su transmitente una vez ampliada la finalidad perseguida por los contratantes, todo realizable al amparo de la libertad del pacto reconocido por el artículo 1.255 del Código Civil» (ROSEMBUIJ, *op. cit.*, p. 233). *Vid.* también Eduardo SANZ GADEA, «Medidas antielusión fiscal», Documento núm. 13/2005, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 160-161.

¹⁹ PONT CLEMENTE, *op. cit.*, p. 134. Dice al respecto FALCÓN TELLA: «El negocio fiduciario, aunque anómalo, se considera válido en todos los ordenamientos, pues a diferencia del negocio simulado, en que se busca algo distinto a lo que se aparenta, en el negocio fiduciario se busca lo que aparece al exterior, aunque con una finalidad para la que hubiera bastado menos de lo que aparece al exterior (pero no otra cosa distinta)» («Negocios fiduciarios: régimen tributario», en «Los negocios anómalos ante el Derecho tributario español», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre de 2000, p. 196).

²⁰ Citado por ROSEMBUIJ, *op. cit.*, p. 233.

²¹ Art. 1.275 Cc: «Los contratos sin causa o con causa ilícita no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral».

²² «Los contratantes podrán establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por convenientes, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público».

²³ *Op. cit.*, p. 233. Y aquí podríamos enlazar con la conocida objeción que GARCÍA NOVOA presenta a la pura y simple traslación del fraude de ley al ámbito de los tributos (*La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2004, p. 93).

²⁴ Existen, no obstante, pronunciamientos que aceptan la fiducia y renuncian a considerarla negocio realizado en fraude de ley. Se acostumbra a citar la Res. TEAR Andalucía de 27 de mayo de 1999, que comenta FALCÓN TELLA en *Negocios fiduciarios: régimen tributario*, *op. cit.* (especialmente pp. 210-212). De todas formas, esa calificación sería un mal menor —antes de al reforma de la Ley General Tributaria en 2015—, a la vista de la ligereza con la que se recurre a la calificación de simulación en los tiempos que

(Véase nota 25 en página siguiente)